

МУЗИКА-СТЕФАНЧУК О.А., ЯКИМЧУК Н.Я.,  
ХАНОВА Р.Ф., ДАШУТІН І.В., САВЕНКОВА В.Г.,  
БАРІКОВА А.А., САБАДАШ Н.О.

ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ  
ТА  
ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ  
(ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ)

ПІДРУЧНИК



Київ - 2024

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА  
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА**

**Музика-Стефанчук О. А., Якимчук Н. Я.,  
Ханова Р. Ф., Дашутін І. В.,  
Савенкова В. Г., Барікова А. А., Сабадаш Н. О.**

**ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ  
ТА  
ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ  
(ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ)  
підручник**

**за редакцією професора О. А. Музики-Стефанчук**

**Серія «Наукова школа фінансового права  
імені Лідії Воронової»**

Київ  
ArtEк  
2024

УДК 336.225.6(075.8)  
М90

*Рекомендовано до друку вченою радою  
Навчально-наукового інституту права  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка  
(протокол № 6 від 26 березня 2024 р.)*

**Рецензенти:**

*Ваалевська Л. А.* – доктор юридичних наук, професор, Заслужений діяч науки і техніки України, керівник Дослідницької служби Верховної Ради України;

*Касьяненко Л. М.* – доктор юридичних наук, професор, професор кафедри фінансового та податкового права Державного податкового університету;

*Хошуляк В. В.* – доктор юридичних наук, доцент, суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді.

**М90 Податкове планування та оптимізація оподаткування (податковий консалтинг):** підручник / О. А. Музика-Стефанчук, Н. Я. Якимчук, Р. Ф. Ханова, І. В. Дашутін, В. Г. Савенкова, А. А. Барікова, Н. О. Сабадаш / за редакцією проф. О. А. Музики-Стефанчук. Київ: АртЕк, 2024. 304 с. Серія «Наукова школа фінансового права імені Лідії Воронової». ISBN 978-617-8043-91-9

Підручник містить систематизований стислий виклад теоретико-прикладних питань щодо податкового планування та оптимізації оподаткування (податкового консалтингу). Зосереджено увагу на аналізі відповідної вітчизняної та європейської судової практики.

Розглянуто питання фізичних та юридичних осіб як платників податків, особливостей податкового планування та податкового консалтингу у бізнесі, межі оптимізації оподаткування та мінімізації податків. Особливу увагу приділено агресивному податковому плануванню та ухиленню від оподаткування, податковим шахрайствам, міжнародному обміну податковою та іншою інформацією. Акцентовано на проблемах і ризиках планування співпраці із контрагентами, належній обачності платника податків, ризикових платників податків і ризикових контрагентів, податково-правових доктринах.

Теми, запропоновані у підручнику, підібрано відповідно до програми навчальної дисципліни «Податкове планування та оптимізація оподаткування», що викладається у Навчально-науковому інституті права Київського національного університету імені Тараса Шевченка у межах вибіркових блоків дисциплін для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти: «Податковий юрист» і «Міжнародний фінансово-правовий консалтинг» (за профілем кафедри фінансового права).

Для студентів та аспірантів юридичних вищих навчальних закладів і факультетів, працівників судових і контролюючих органів, підприємців, а також усіх, хто цікавиться питаннями податкового консалтингу крізь призму правового регулювання та судової практики.

ISBN 978-617-8043-91-9

УДК 336.225.6(075.8)

© Музика-Стефанчук О.А. та інші, 2024

## АВТОРСЬКИЙ КОЛЕКТИВ

---

**Музика-Стефанчук Оксана Анатоліївна** – завідувач кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, доктор юридичних наук, професор.

**Якимчук Наталія Яківна** – професор кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, доктор юридичних наук, професор.

**Ханова Раїса Федорівна** – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів, кандидат юридичних наук, заслужений юрист України.

**Дашутін Ігор Володимирович** – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, доктор юридичних наук.

**Савенкова Владислава Геннадіївна** – кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка.

**Барікова Анна Анатоліївна** – науковий консультант відділу забезпечення роботи секретаря та суддів судової палати управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду, кандидат юридичних наук.

**Сабадаш Наталія Олександрівна** – аспірант кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, податковий юрист.

## ЗМІСТ

---

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ</b> .....	<b>6</b>
<b>ПЕРЕДМОВА</b> .....	<b>8</b>
<b>ТЕМА 1 ФІЗИЧНІ ТА ЮРИДИЧНІ ОСОБИ ЯК ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ</b> .....	<b>9</b>
1.1 Фізичні та юридичні особи як учасники податкових та інших відносин .....	9
1.2 Вибір системи оподаткування суб'єкта господарської діяльності .....	25
1.3 Мікропідприємництво, середнє підприємництво, велике підприємництво у контексті платників податків .....	37
1.4 Переваги та недоліки організаційно-правових форм для бізнесу (на прикладі суб'єктів малого та середнього підприємництва).....	45
1.5 Незаконна господарська діяльність .....	54
<b>ТЕМА 2 ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ ТА ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ У БІЗНЕСІ</b> .....	<b>63</b>
2.1 Податковий консалтинг .....	63
2.2 Податкове планування, оптимізація оподаткування та податковий комплаєнс .....	64
<b>ТЕМА 3 ОПТИМІЗАЦІЯ ТА МІНІМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ: ПОНЯТТЯ, МЕЖІ, ТИПОВІ ПОМИЛКИ, РИЗИКИ</b> .....	<b>69</b>
3.1 Оптимізація оподаткування (податкова оптимізація) та мінімізація податків .....	69
3.2 Схеми оптимізації оподаткування та їх ризики.....	71
3.3 Типові помилки впровадження схем оптимізації оподаткування та ризикові платники податків .....	81
<b>ТЕМА 4 АГРЕСИВНЕ ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ ТА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ</b> .....	<b>99</b>
4.1 Міжнародні заходи протидії агресивному податковому плануванню .....	99
4.2 Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) .....	108

<b>ТЕМА 5 МІЖНАРОДНИЙ ОБМІН ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ .....</b>	<b>126</b>
5.1 Нормативно-правове підґрунтя обміну податковою інформацією та судова практика .....	126
5.2 Персональні дані та фінансові дані .....	140
5.3 Обмін податковою інформацією та фінансовий моніторинг .....	144
<b>ТЕМА 6 ПЛАНУВАННЯ СПІВПРАЦІ З КОНТРАГЕНТОМ ТА НАЛЕЖНА ОБАЧНІСТЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ.....</b>	<b>159</b>
6.1 Опрацювання інформації про контрагента за даними державних реєстрів.....	159
6.2 Опрацювання контрагента на предмет його зв'язку із державою-агресором .....	178
6.3 Належна обачність платника податків.....	198
6.4 Первинні документи.....	207
<b>ТЕМА 7 РИЗИКОВІ ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ТА РИЗИКОВІ КОНТРАГЕНТИ .....</b>	<b>252</b>
7.1 Ризикові суб'єкти господарювання та податково-правові доктрини .....	252
7.1.1 Доктрина «Ділова мета» .....	254
7.1.2 Доктрина «Реальність господарської операції» .....	262
7.1.3 Доктрина «Перевага суті над формою».....	286
7.1.4 Доктрина «Угода по кроках. Фактичний власник».....	287
7.2 Критерії ризиковості платника ПДВ і критерії ризиковості здійснення операцій.....	291
<b>РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА .....</b>	<b>300</b>

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

---

Багатостороння угода CRS	Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information, CRS
БК	Бюджетний кодекс
ГК	Господарський кодекс
ЄДР	Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань
ЄДРПОУ	Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України
ЄКПЛ	Європейська конвенція з прав людини
ЄРПН	Єдиний реєстр податкових накладних
ЄСПЛ	Європейський суд з прав людини
Закон про ПВК/ФТ	Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»
ЗСУ	Збройні сили України
КАС Верховного Суду	Касаційний адміністративний суд Верховного Суду
КАС України	Кодекс адміністративного судочинства України
КВЕД	Класифікація видів економічної діяльності
КЗпП	Кодекс законів про працю
Конвенція 1988 р.	Конвенція Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 р. (Convention on mutual administrative assistance in tax matters)
МГК	Міжнародна група компаній
ОЕСР	Організація економічного співробітництва та розвитку (OECD)
ПДВ	Податок на додану вартість

ПК	Податковий кодекс
РНБО	Рада національної безпеки та оборони України
СБУ	Служба безпеки України
ТНК	транснаціональні корпорації
AML Directive	Anti Money Laundering Directive
CARF	Crypto-Asset Reporting Framework
DAC	Directive in Administrative Cooperation
EOIR	Глобальний форум здійснення моніторингу та експертної оцінки впровадження міжнародного стандарту обміну інформацією за запитом (Exchange of Information on Request Standard)
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FATF	Міжнародна група з протидії відмиванню грошей (Financial Action Task Force on Money Laundering)
GDPR	Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2016/679 про захист фізичних осіб у зв'язку з опрацюванням персональних даних і про вільний рух таких даних (General Data Protection Regulation)
QCAA	Qualifying Competent Authority Agreement
KYC	Know Your Customer
KYCC	Know Your Customer's Customer
MCAA CbC	Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports
MCAA CRS	Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information
OFAC	U.S. Office of Foreign Assets Control
OSINT	Розвідка з відкритих джерел (Open-source intelligence)
PEP	політично значуща особа (politically exposed person)



## ПЕРЕДМОВА

---

Представлений підручник «Податкове планування та оптимізація оподаткування (податковий консалтинг)» є унікальною науково-практичною розробкою колективу авторів, які є фахівцями у галузі податкового права – вченими, суддями Верховного Суду, адвокатами, медіаторами.

У підручнику широко подано судову практику Верховного Суду та деяких інших судів України, ЄСПЛ та Суду справедливості ЄС. Основна увага приділяється вітчизняній судовій практиці у податкових спорах.

Зміст підручника побудований із урахуванням тематичних планів навчальних дисциплін, які викладаються здобувачам вищої освіти другого (магістерського) рівня у межах вибіркових блоків «Податковий юрист» і «Міжнародний фінансово-правовий консалтинг», які пропонує кафедра фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Також підручник стане у нагоді при вивченні таких дисциплін: «Податковий консалтинг», «Правове забезпечення фінансової безпеки бізнесу», «Правове регулювання фінансової безпеки держави», «Охорона та захист прав суб'єктів податкових правовідносин», «Захист прав та інтересів суб'єктів бізнесу», «Оподаткування суб'єктів підприємництва», «Оподаткування юридичних осіб та податкове планування», «Особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій», «Податкове адміністрування», «Податкове право» та ін.

Праця буде корисною як тим, хто лише опановує питання податкового консалтингу у правовій площині, так і тим, хто застосовує на практиці різноманітні методи та законні схеми податкового планування, а також адвокатам і суддям.

## Тема 1

# ФІЗИЧНІ ТА ЮРИДИЧНІ ОСОБИ ЯК ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ

---

### 1.1 Фізичні та юридичні особи як учасники податкових та інших відносин

Згідно зі ст. 15 ПК України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом. Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

#### Фізична особа

Фізична особа може бути суб'єктом приватних і публічних правовідносин. Відповідно до ст. 24 ЦК України людина як учасник цивільних відносин вважається фізичною особою. У ПК України визначення поняття «фізична особа» не наводиться, водночас тлумачиться критерій резидентства, що застосовується до фізичних і юридичних осіб.

За ст. 14 ПК України **фізична особа-резидент** – це фізична особа, яка має місце проживання в Україні. У разі якщо фізична особа має *місце постійного проживання в Україні* і місце проживання в іноземній державі, то вона вважається резидентом України; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом України, якщо має *більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні*. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо *перебуває в Україні не менше 183*

днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Достатньою (але не винятковою) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є *місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності*.

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні критерії, то фізична особа вважається резидентом, *якщо вона є громадянином України*.

Якщо всупереч закону фізична особа – громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого ПКУ України або нормами міжнародних угод України.

Якщо фізична особа є особою без громадянства і на неї не поширюються попередні положення щодо резидентства, то її статус визначається *згідно з нормами міжнародного права*.

Достатньою підставою для визначення особи резидентом є *самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому ПКУ України, або її реєстрація як самозайнятої особи*.

Не вважається достатньою умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи набуття особою статусу електронного резидента (е-резидента).

**Фізична особа як суб'єкт підприємницької діяльності** – це суб'єкт господарювання, ФОП, самозайнята особа тощо.

Коли йдеться про резидентів і нерезидентів, варто згадати такий документ як FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) – закон США про оподаткування іноземних рахунків. За цим законом громадяни США повинні надавати достовірну інформацію про свої рахунки за кордоном. Крім цього, всі фінансові установи (банки, страхові компанії, депозитарії) інших країн теж зобов'язані відправляти відомості про рахунки, відкриті американцями. Обслуговування або відкриття рахунків резидентам США в українських банках можливе після

індивідуального погодження. Для цього клієнт має звернутися до відділення банку із паспортом для підтвердження або спростування статусу податкового резидента США, а також з іншими документами (за необхідності), про що особу додатково повідомлять.

### **Громадянин як суб'єкт господарювання**

Незалежно від країни громадянства, згідно зі ст. 128 ГК України, громадянин визнається суб'єктом господарювання у разі здійснення ним підприємницької діяльності за умови державної реєстрації його як підприємця без статусу юридичної особи відповідно до ст. 58 ГК України. Громадянин-підприємець відповідає за своїми зобов'язаннями усім своїм майном, на яке відповідно до закону може бути звернено стягнення. Громадянин може здійснювати підприємницьку діяльність: безпосередньо як підприємець або через приватне підприємство, що ним створюється; із залученням або без залучення найманої праці; самостійно або спільно з іншими особами. Громадянин-підприємець здійснює свою діяльність на засадах свободи підприємництва та відповідно до принципів, передбачених у ст. 44 ГК України.

Громадянин здійснює управління заснованим ним приватним підприємством безпосередньо або через керівника, який наймається за контрактом. У разі здійснення підприємницької діяльності спільно з іншими громадянами або юридичними особами, громадянин має права та обов'язки відповідно засновника та/або учасника господарського товариства, члена кооперативу тощо, або права і обов'язки, визначені укладеним за його участі договором про спільну діяльність без створення юридичної особи.

#### ***Громадянин-підприємець зобов'язаний:***

- ✓ у передбачених законом випадках і порядку одержати ліцензію на здійснення певних видів господарської діяльності;
- ✓ повідомляти органи державної реєстрації про зміну його адреси, зазначеної в реєстраційних документах, предмета діяльності, інших суттєвих умов своєї підприємницької діяльності, що підлягають відображенню у реєстраційних документах;

✓ додержуватися прав і законних інтересів споживачів, забезпечувати належну якість товарів (робіт, послуг), що ним виготовляються, додержуватися правил обов'язкової сертифікації продукції, встановлених законодавством;

✓ не допускати недобросовісної конкуренції, інших порушень антимонопольно-конкурентного законодавства;

✓ вести облік результатів своєї підприємницької діяльності відповідно до вимог законодавства;

✓ своєчасно надавати податковим органам декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію), інші необхідні відомості для нарахування податків та інших обов'язкових платежів; сплачувати податки та інші обов'язкові платежі в порядку і в розмірах, установлених законом;

✓ додержуватися вимог, передбачених ст. ст. 46 і 49 ГК України, а також іншими законодавчими актами, і нести майнову та іншу встановлену законом відповідальність за завдані ним шкоду і збитки.

Громадянин-підприємець може бути визнаний судом банкрутом. Відповідно до ч. 1 ст. 53 ЦК України фізична особа, яка неспроможна задовольнити вимоги кредиторів, пов'язані із здійсненням нею підприємницької діяльності, може бути визнана банкрутом у порядку, встановленому законом<sup>1</sup>.

Іноземці та особи без громадянства при здійсненні господарської діяльності в Україні користуються такими самими правами і мають такі самі обов'язки, як і громадяни України, якщо інше не передбачено ГК України, іншими законами (ч. 1 ст. 129 ГК України).

### **Юридична особа**

Юридична особа може бути суб'єктом приватних і публічних правовідносин. Відповідно до ст. 80 ЦК України юридичною особою є організація, створена і зареєстрована у встановленому

---

<sup>1</sup> У контексті розгляду питання про банкрутство рекомендуємо ознайомитись із постановами Великої Палати Верховного Суду про підсудність таких справ: постанови від 13.04.2023 р. у справі № 320/12137/20 та від 01.11.2023 р. у справі № 908/129/22 (908/1333/22).

законом порядку, яка наділяється цивільною правоздатністю і дієздатністю, може бути позивачем та відповідачем у суді.

Іноземні юридичні особи при здійсненні господарської діяльності в Україні мають такий самий статус, як і юридичні особи України, з особливостями, передбаченими ГК України, іншими законами, а також міжнародними договорами, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України (ст. 129 ГК України).

Згідно з пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України до резидентів також належать юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет.

Для цілей оподаткування має значення, якою діяльністю займається платник податків (господарською, підприємницькою, комерційною тощо). Тут варто також звернутися до положень ГК України, зокрема, до ст. 3:

**господарська діяльність** – діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність;

**підприємництво** – це господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва – підприємцями. Далі, у ст. 42 визначається, що **підприємництво** – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку. Тобто у ГК Україні наводиться два визначення одного і того самого поняття;

**некомерційна господарська діяльність** – це господарська діяльність, що здійснюється без мети одержання прибутку;

**господарче забезпечення діяльності негосподарюючих суб'єктів** – це діяльність негосподарюючих суб'єктів,

спрямована на створення і підтримання необхідних матеріально-технічних умов їх функціонування, що здійснюється за участі або без участі суб'єктів господарювання.

**Сфера господарських відносин:**

✓ *господарсько-виробничі відносини* – майнові та інші відносини, що виникають між суб'єктами господарювання при безпосередньому здійсненні господарської діяльності;

✓ *організаційно-господарські відносини* – складаються між суб'єктами господарювання та суб'єктами організаційно-господарських повноважень у процесі управління господарською діяльністю;

✓ *внутрішньогосподарські відносини* – складаються між структурними підрозділами суб'єкта господарювання, та відносини суб'єкта господарювання з його структурними підрозділами.

Необхідно акцентувати увагу, що не є предметом регулювання ГК України, зокрема, фінансові відносини за участі суб'єктів господарювання, що виникають у процесі формування та контролю виконання бюджетів усіх рівнів; відносини за участю суб'єктів господарювання, що виникають у процесі виконання вимог законодавства, яке регулює відносини у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення (ст. 4 ГК України). З огляду на це, маємо звернутися до норм податкового законодавства у частині тлумачення названих вище понять, що визначаються у ГК України.

У контексті фінансового законодавства термін «господарська діяльність» трактується більш деталізовано. Зокрема, відповідно до підпункту 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПК України **господарська діяльність** – це діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами. У продовження цієї

норми також варто звернутися до ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., де є визначення поняття **«господарська операція»** – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Аналізуючи ці положення, Верховний Суд дійшов до такого висновку: «правові наслідки у вигляді виникнення у покупця права на формування відповідних сум податкових вигод (витрат та податкового кредиту) виникають за таких обставин та підстав, зокрема: фактичного (реального) здійснення оподатковуваних операцій та їх документального підтвердження сукупністю юридично значущих (дійсних) первинних та інших документів, які зазвичай супроводжують операції певного виду; наявності у сторін спеціальної податкової правосуб'єктності та належно складеної податкової накладної; ділової мети, розумних економічних причин для здійснення операції й подальшого використання придбаного товару (робіт, послуг) у межах господарської діяльності платника. Наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів, що є обов'язковою умовою для формування податкових вигод. Недоведеність вказаних умов позбавляє первинні документи юридичної значущості для цілей формування податкових вигод, а покупця – права на їх формування та відображення у бухгалтерському та податковому обліку»<sup>1</sup>. Тобто у межах господарської діяльності мають здійснюватися господарські операції.

Цікавою та певною мірою суперечливою є практика Верховного Суду щодо обов'язкової чи необов'язкової реєстрації платника податків підприємцем, якщо він займається підприємницькою діяльністю. Так, у *постанові від 28.05.2021 р. у справі № 120/1565/19-а* Верховний Суд висловив правову позицію, відповідно до якої, з урахуванням положень ст. 19 Конституції України, право платника податків зареєструватися підприємцем не може бути обов'язком; платник податку – фізична особа не повинен сплачувати податки в розмірі,

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 09.01.2024 р. у справі № 809/430/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/116212010>.



встановленому для ФОП. Фізичні особи можуть вважатись суб'єктами господарювання лише за умови здійснення ними господарської діяльності і реєстрації їх як підприємців (враховуючи положення ст. ст. 42 і 55 ГК України). І лише зареєстровані підприємці зобов'язані сплачувати податки, передбачені для підприємців, оскільки саме з моменту реєстрації особа набуває відповідний правовий статус. Чинним законодавством України не передбачено надання фізичній особі статусу ФОП в обхід установленної процедури, зокрема й примусово, за рішенням будь-якого суб'єкта владних повноважень.

Водночас у постанові КАС Верховного Суду від 06.10.2020 р. у справі № 826/14391/16<sup>1</sup> зазначено, що підприємницькою діяльністю можна вважати сукупність постійно або систематично здійснюваних дій щодо виробництва матеріальних і нематеріальних благ, реалізації товарів, виконання робіт або надання послуг з метою отримання прибутку. Аналізуючи ознаки, притаманні підприємницькій діяльності, з урахуванням положень ст. ст. 42 і 55 ГК України, Верховний Суд констатував, що підприємницька діяльність передбачає систематичне прийняття особою самостійних рішень щодо здійснення операцій, спрямованих на отримання прибутку, що супроводжується прийняттям взятих на себе ризиків, пов'язаних з такою діяльністю. Верховний Суд послався на роз'яснення в пункті 4 *Постанови Пленуму Верховного Суду України «Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності» від 25.04.2003 р. № 3<sup>2</sup>*, згідно з якими під здійсненням особою, не зареєстрованою як суб'єкт підприємництва, будь-якого виду підприємницької діяльності з переліку тих, що підлягають ліцензуванню, слід розуміти діяльність фізичної особи, пов'язану

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 06.10.2020 р. у справі № 826/14391/16. URL: <http://iPLEX.com.ua/doc.php?regnum=92075989&red=100003a448f819eeb26878219c0950c0a2f24c&d=5>.

<sup>2</sup> Постанова Пленуму Верховного Суду України «Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності» від 25.04.2003 р. № 3. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va003700-03#Text>.

із виробництвом чи реалізацією продукції, виконанням робіт, наданням послуг з метою отримання прибутку, яка містить ознаки підприємницької, тобто провадиться зазначеною особою безпосередньо самостійно, систематично (не менше ніж тричі протягом одного календарного року) і на власний ризик. З урахуванням зазначеного, колегія суддів дійшла висновку, що комплекс послідовних цілеспрямованих дій фізичної особи з продажу нерухомого майна є систематичною діяльністю, мета якої полягає саме в отриманні прибутку, оскільки зазначені дії з продажу не можна кваліфікувати як такі, що мали за мету задоволення власних (особистих) потреб фізичної особи, а отже, вказане є свідченням того, що відповідна діяльність для цілей оподаткування має кваліфікуватися як підприємницька. При цьому, сам лише факт підписання відповідних договорів купівлі-продажу нерухомого майна без зазначення статусу фізичної особи, як підприємця, не є свідченням відсутності зв'язку таких операцій із підприємницькою діяльністю.

Висновки, викладені у постанові Великої Палати Верховного Суду, зокрема, у постанові від 25.02.2020 р. у справі № 916/385/19, стали підставою для прийняття Верховним Судом постанови від 28.05.2021 р. у справі № 120/1565/19-а, у якій зазначено, що фізична особа, яка бажає реалізувати своє конституційне право на підприємницьку діяльність, після проходження відповідних реєстраційних та інших передбачених законодавством процедур, за жодних умов не втрачає і не змінює свого статусу фізичної особи, якого вона набула з моменту народження, а лише набуває до нього нової ознаки – підприємця, при цьому, правовий статус ФОП сам собою не впливає на будь-які правомочності фізичної особи, зумовлені її цивільною правотою і дієздатністю, та не обмежує їх, оскільки визначено, що критеріями розмежування між справами цивільного та господарського судочинства є одночасно суб'єктний склад учасників процесу та характер спірних правовідносин.

Крім того, у вказаному рішенні Велика Палата Верховного Суду зазначила, що набуття статусу ФОП не означає, що усі подальші правовідносини за участю цієї особи мають ознаки господарських, а спори з її участю належать до господарських,

адже фізична особа продовжує діяти як учасник цивільних відносин, зокрема, укладаючи правочини для забезпечення власних потреб, придбаваючи нерухоме та рухоме майно. Отже, вирішення питання про юрисдикційність спору за участю ФОП залежить від того, виступає чи не виступає фізична особа як сторона у спірних правовідносинах суб'єктом господарювання, та чи є ці правовідносини господарськими.

Тобто у вказаній справі аналіз розмежування правового статусу «фізична особа-підприємець» та «фізична особа» здійснювався, виходячи з критеріїв розмежування між справами цивільного та господарського судочинства, з урахуванням одного з основних – суб'єктного складу, а не питань оподаткування «фізичної особи» та «фізичної особи-підприємця».

Фізична особа здійснює своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації в порядку, встановленому законом (ч. 2 ст. 50 ЦК України).

Здійснення особою підприємницької діяльності без дотримання обов'язкової умови реалізації права на підприємницьку діяльність, тобто без державної реєстрації в установленому порядку як фізична особа-підприємець, є підставою для притягнення такої особи до відповідальності, встановленої чинним законодавством за ст. 164 КУпАП: за провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання, у вигляді штрафу з конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини і грошей, одержаних унаслідок вчинення цього адміністративного правопорушення, чи без такої.

Ухвалою Верховного Суду від 23.04.2019 р. відкрито касаційне провадження за касаційною скаргою ОСОБА\_1 на рішення Київського окружного адміністративного суду від 10.01.2019 р. та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 27.03.2019 р. у справі № 810/3116/18. Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду ухвалою від 30.11.2021 р. справу № 810/3116/18 передав на розгляд судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду на

підставі ст. ст. 346, 347 КАС України, оскільки встановив наявність неоднакового застосування норм права у подібних правовідносинах.

Справа полягала у з'ясуванні питання оподаткування операції з постачання житла (об'єктів житлового фонду).

ОСОБА\_1 (позивач) звернувся до суду з позовом до Головного управління Державної податкової служби у Київській області (відповідач) про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень від 04.10.2016 р. № 0058103113, № 0059103113, № 0060103113 та № 0061103113.

Позивач обґрунтовував позовні вимоги доводами, що, оскільки він не є ФОП, то його податкові зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб внаслідок отримання доходу від продажу об'єктів нерухомого майна (квартир) 17 396 173,00 грн повинні визначатися за ставкою, установленюю підпунктом 168.2.1 п. 168.2 ст. 168, а не п. 177.1 ст. 177 ПК України. Оскільки він сплатив податок з отриманого доходу під час нотаріального посвідчення договорів купівлі-продажу житла у повному обсязі, а саме в розмірі 2 352 395,50 грн, відповідач безпідставно нарахував йому суму податкових зобов'язань із зазначеного податку, застосувавши ставку 15 %<sup>1</sup>. Так само, за твердженням позивача, у контролюючого органу не було правових підстав для нарахування йому суми податкових зобов'язань з ПДВ з вартості проданих квартир, оскільки він, не будучи суб'єктом підприємницької діяльності, не зобов'язаний реєструватися платником цього податку та сплачувати його. Позивач зазначав, що квартири, які він продав третім особам, були побудовані у рамках договору про спільну діяльність з ТОВ «БГМ ЛТД». При цьому за умовами зазначеного договору обов'язок ведення бухгалтерського і податкового обліку спільної діяльності було покладено на ТОВ «БГМ ЛТД». Тобто, на думку позивача, будь-які податкові зобов'язання, що виникли у зв'язку з відчуженням об'єктів нерухомого майна, що були створені у рамках спільної діяльності, є зобов'язаннями ТОВ «БГМ ЛТД».

---

<sup>1</sup> На той час базова ставка податку з доходів фізичних осіб становила 15%, нині ставка – 18%.

Податкові органи вважали, що здійснювана позивачем діяльність має ознаки, притаманні господарській діяльності, з огляду на її систематичний характер впродовж 2013–2015 років, обсяги придбаного (збудованого шляхом інвестування будівництва) позивачем житла з метою подальшого продажу. Ці обставини дали суду підстави для кваліфікації отриманого позивачем доходу як доходу від здійснення господарської (підприємницької) діяльності, а відтак і для застосування до отриманого доходу правил оподаткування, встановлених ст. 177 ПК України. Однак суди не звернули увагу, що для застосування таких правил необхідна ще така умова, як отримання доходу ФОП, що, як зазначено вище, презюмує реєстрацію особи підприємцем відповідно до Закону № 755-IV.

Позивач у 2013–2015 роках не був зареєстрований як ФОП. Застосування до отриманого ним доходу правил оподаткування, визначених ст. 177 ПК України, означало б довільне розширене тлумачення норм цієї статті, що суперечить імперативному методу правового регулювання, характерного для фінансового права.

Такий самий висновок щодо застосування норм п. 167.1 ст. 167, пунктів 170.1, 170.2 ст. 170, п. 177.1 ст. 177 ПК України у подібних правовідносинах Верховний Суд зробив у постанові від 28.05.2021 р. у справі № 120/1565/19-а, підстав для відступу від якого судова палата не знаходить.

Судами першої та апеляційної інстанцій встановлено, що ОСОБА\_1, отримавши в 2015 р. дохід від продажу об'єктів нерухомості, не сплатив військовий збір. У зв'язку з цим висновок судів, що податкове повідомлення-рішення від 04.10.2016 р. № 0060103113, яким позивачу визначені грошові зобов'язання з військового збору, є правомірним, відповідає обставинам у справі та правильному застосуванню норм матеріального права.

На думку Верховного Суду, були певні порушення з боку контролюючих органів, а також неправильне застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм законодавства.

Згідно з ч. 1 ст. 351 КАС України підставами для скасування судових рішень повністю або частково і ухвалення нового рішення або зміни рішення у відповідній частині є неправильне застосування норм матеріального права або порушення норм

процесуального права. На підставі цього касаційну скаргу ОСОБА\_1 було задоволено частково<sup>1</sup>.

У контексті постанови Верховного Суду від 23.05.2022 р. у справі № 810/3116/18 (адміністративне провадження № К/9901/10847/19) заслугове на увагу окрема думка суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду: судді-доповідача Олендера І. Я., Гончарової І. А., Желтобрюх І. Л., Пасічник С. С., Ханової Р. Ф., Хохуляка В. В., які вважають, що обставини справи встановлені судами першої та апеляційної інстанцій з достатньою повнотою, а при ухваленні оскаржуваних судових рішень, суди першої та апеляційної інстанції не допустили неправильного застосування норм матеріального права або порушень норм процесуального права, які могли б бути підставою для скасування судових рішень. Судді вважають, що за наслідками касаційного розгляду належало касаційну скаргу ОСОБА\_1 на рішення Київського окружного адміністративного суду від 10.01.2019 р. та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 27.03.2019 р. залишити без задоволення, а вказані судові рішення без змін.

На думку суддів, комплекс послідовних цілеспрямованих дій позивача з будівництва та продажу нерухомого майна є систематичною діяльністю (з 01.01.2013 по 31.12.2015 рр. позивач отримав 17 564 369,97 грн як компенсацію за відчужені ним об'єкти нерухомого майна, а наявними у матеріалах справи деклараціями про готовність об'єкта до експлуатації підтверджується, що у період з 2011 по 2015 рр. ОСОБА\_1 побудував за рахунок власних та залучених коштів житлові будинки у місті Ірпінь Київської області, зокрема й багатоквартирні, з вбудованими у них приміщеннями соціального призначення, площею не менше 14 512,80 м<sup>2</sup>, а також об'єкти газопостачання та іншої інфраструктури до них), метою якої є саме отримання прибутку, оскільки зазначені дії з будівництва та продажу не можна кваліфікувати як такі, що мали за мету задоволення власних (особистих) потреб фізичної

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 23.05.2022 р. у справі № 810/3116/18 (адміністративне провадження № К/9901/10847/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104759436>.

особи ОСОБА\_1, а отже, вказане є свідченням того, що відповідна діяльність для цілей оподаткування має кваліфікуватися як підприємницька. При цьому сам лише факт підписання таких договорів купівлі-продажу нерухомого майна без зазначення статусу позивача як підприємця, не є свідченням непов'язаності таких операцій із підприємницькою діяльністю.

Таким чином, за встановлених у справі, що розглядається, обставин, діяльність позивача носила систематичний характер, метою якої було отримання прибутку (зазначені дії з продажу нерухомого майна не можна кваліфікувати як такі, що мали за мету задоволення власних (особистих) потреб фізичної особи ОСОБА\_1). Суди в питаннях оподаткування (зокрема, доходів, отриманих позивачем за відповідний податковий період, обов'язку зареєструватись платником ПДВ та утримувати з таких операцій ПДВ на загальних підставах) мають виходити з того, що відсутність в особи відповідного правового статусу через нехтування такими встановленими законодавчими вимогами та відсутністю правового механізму примусу, не може слугувати перешкодою для застосування до отриманого позивачем доходу правил оподаткування, встановлених ст. 177 ПК України.

Уникаючи державної реєстрації підприємництва і маючи при цьому намір займатися діяльністю з побудови та продажу нерухомості, особа у такий спосіб штучно створює умови для непоширення на неї вимог ст. 177 ПК України щодо порядку оподаткування доходів від господарської діяльності фізичних осіб-підприємців. Такі дії вчиняються цілеспрямовано і при цьому єдина мета цих діянь – очевидне небажання сплачувати податок з доходів фізичних осіб за підвищеною ставкою, а також ПДВ. Такі діяння, відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України, кваліфікуються як протиправні діяння. При цьому уникнення обов'язкової реєстрації статусу підприємця є недобросовісним, оскільки приховує від держави та інших суб'єктів господарського обороту справжній характер діяльності особи. Такі дії свідчать про протиправність діяння та наявність складу податкового правопорушення.

Крім того, застосування встановленої у ст. 164 КУпАП відповідальності (у вигляді штрафу) за порушення порядку провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання, не нівелює наявності правових підстав для фінансової відповідальності такої особи за порушення в сфері оподаткування, встановленої чинним податковим законодавством.

У розглядуваній справі саме позивачем було допущено порушення вимог чинного податкового законодавства при здійсненні ним фактичної підприємницької діяльності. Отже, суди попередніх інстанцій, приймаючи оскаржувані судові рішення, дійшли обґрунтованих висновків щодо порушення позивачем вимог чинного законодавства та відсутності правових підстав для задоволення позову ОСОБА\_1 до Головного управління Державної податкової служби у Київській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Оскільки обставини справи встановлені судами першої та апеляційної інстанцій з достатньою повнотою, а при ухваленні оскаржуваних судових рішень суди першої та апеляційної інстанцій не допустили неправильного застосування норм матеріального права або порушень норм процесуального права, які могли б бути підставою для скасування судових рішень, судді, які висловили окрему думку, вважали, що за наслідками касаційного розгляду належало касаційну скаргу ОСОБА\_1 на рішення Київського окружного адміністративного суду від 10.01.2019 р. та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 27.03.2019 р. залишити без задоволення, а вказані судові рішення без змін.



## Підприємство як суб'єкт та об'єкт правовідносин

Відповідно до ст. 62 ГК України *підприємство* – це самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому ГК України та іншими законами. Підприємства можуть створюватись як для здійснення підприємництва, так і для некомерційної господарської діяльності. Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків та може мати печатки. Підприємство не має у своєму складі інших юридичних осіб. У цьому випадку йдеться про підприємства, що є суб'єктами правовідносин, суб'єктами господарювання і похідних від них – податкових правовідносин.

Згідно зі ст. 191 ЦК України підприємство є єдиним майновим комплексом, що використовується для здійснення підприємницької діяльності. До складу підприємства як єдиного майнового комплексу, входять усі види майна, призначені для його діяльності, включаючи земельні ділянки, будівлі, споруди, устаткування, інвентар, сировину, продукцію, права вимоги, борги, а також право на торговельну марку або інше позначення та інші права, якщо інше не встановлено договором або законом. Підприємство або його частина можуть бути об'єктом купівлі-продажу, застави, оренди та інших правочинів. У такому разі йдеться про підприємство, що є об'єктом правовідносин.



Про проблемність цілісного майнового комплексу розгляньте міжгалузевий кейс, пов'язаний із ДП «Готель «Козацький», Міністерством оборони України, будинком за адресою: м. Київ, вул. Ярославів вал 15 б (будинок Сікорського), Фондом державного майна України, благодійним фондом, інвесторами та іншими суб'єктами. Проаналізуйте судову практику по цьому кейсу.

## 1.2 Вибір системи оподаткування суб'єкта господарської діяльності

Побудова ефективної системи оподаткування суб'єктів господарювання – це одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів країни, оскільки через податки держава здійснює перерозподіл валового внутрішнього продукту і формує централізовані та децентралізовані грошові фонди, що впливає не тільки на можливості держави виконувати свої функції, але й на економічний стан економічних агентів.

Формуючи податкову систему, держава повинна враховувати світовий досвід її побудови на загальноприйнятих принципах.

Загальну систему принципів оподаткування сформулював шотландський економіст і філософ А. Сміт, основні з яких не втратили свого значення і дотепер. Вони викладені **у чотирьох головних правилах**:

1) справедливості, яка стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів;

2) визначеності, коли час оплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути з точністю і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів;

3) зручності, тобто кожен податок повинен стягуватись у такий час і такий спосіб, які найбільш зручні для платника;

4) економії (раціональності), коли будь-який податок повинен стягуватись у такий спосіб, щоб із доходів платника вилучалось якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці.

Поряд із принципами А. Сміта визначають також принципи, яким повинна відповідати правильно побудована податкова система, розроблені німецьким економістом А. Вагнером, що не просто доповнив, а надав їм нового концептуального характеру. Він систематизував принципи в **чотири окремі групи**:

✓ перша група – фінансові принципи, серед яких достатність та еластичність (рухомість) обкладення;

✓ друга група – народногосподарські принципи, при визначенні яких учений підкреслив такий із них: «комбінація сукупності податків у таку систему, яка б забезпечувала при

можливого дотриманні етичних принципів та принципів управління достатність надходжень і еластичність на випадок надзвичайних державних потреб». Наведене формулювання відповідало основному призначенню податкової системи – забезпеченню держави необхідними коштами;

✓ третя група – етичні принципи, принципи справедливості: загальність оподаткування та рівномірність;

✓ четверта група – відображала сукупність адміністративно-технічних правил чи принципів податкового управління: визначеність обкладення, зручність сплати податку та максимальне зменшення витрат на стягнення.

**Основні засади податкового законодавства України** (ст. 4 ПК України):

✓ загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПК України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПК України;

✓ рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

✓ невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

✓ презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

✓ фіскальна достатність – установа податків та зборів, з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

✓ соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

✓ економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

✓ нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

✓ стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

✓ рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

✓ єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.



Опишіть особливості практичної реалізації будь-яких двох засад податкового законодавства України. Висновки підкріпіть нормами податкового законодавства та судової практики.

Первісним завданням при створенні суб'єкта підприємницької діяльності виступає вибір системи оподаткування з метою ведення ефективної господарської діяльності, оптимізації оподаткування та отримання економічної вигоди. Станом на сьогодні в Україні чинним законодавством закріплена загальна система оподаткування та спеціальні податкові режими (спрощена система оподаткування; раніше був ще й фіксований с/г податок), вибір яких доступний як юридичним, так і фізичним особам, і передбачає обмеження у розмірах отримуваних доходів та кількості найманих працівників. Юридичні особи та ФОП на загальній системі оподаткування мають право займатися будь-яким видом

діяльності (при отриманні відповідних дозвільних документів), мати необмежену суму доходу і кількість співробітників.

**Суб'єкти господарювання** – це учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

**Суб'єкти господарювання:**

1) господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до ЦК України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до ГК України, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Відповідь на запитання, хто такі суб'єкти господарювання, можна знайти у нормах ГК України і ЦК України. Водночас є ще й такі суб'єкти, як суб'єкти підприємництва (зустрічаються у ГК України та Законі України від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), суб'єкти господарювання малого та середнього бізнесу (підпункт «е» пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України).

**Суб'єкти господарювання – платники податків**

**Платники податків** – фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з ПК України (п. 15.1 ст. 15 ПК).



З'ясуйте, що означає «мати» та «одержувати» об'єкти оподаткування, «проведення діяльності (операції), що є об'єктом оподаткування». Наведіть приклади.

**Відповідно до ст. 16 ПК України платник податків зобов'язаний:**

✓ стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;

✓ вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

✓ подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

✓ сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПК України та законами з питань митної справи;

✓ подавати на належно оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

✓ подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

✓ подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, установлених податковим законодавством;

✓ виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

✓ не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

✓ повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

✓ повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання ФОП;

✓ забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПК України;

✓ допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених ПК України;



Проаналізуйте Рішення Конституційного Суду від 12.06.2012 р. № 13-рп/2012 у справі щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень ПК України. Рішення стосується обов'язку платника податків допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів.

✓ використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації онлайн в електронному кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому ПК України, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом;

✓ забезпечувати надання посадовими (службовими) особами платника податку письмових пояснень на письмовий запит контролюючого органу з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документального підтвердження;

✓ визначати, змінювати уповноважених осіб платника податків, які мають право користуватися електронним кабінетом, зокрема щодо підписання, подання, отримання ними документів та інформації через електронний кабінет, та визначати їхні повноваження.

Відповідно до ст. 17 ПК України **платник податків має право:**

– безоплатно отримувати у контролюючих органах, зокрема й через мережу «Інтернет», інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

– представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

– обирати самостійно, якщо інше не встановлено ПК України, метод ведення обліку доходів і витрат;

– користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому ПК України;

– одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених ПК України;

– бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, та за власною ініціативою пояснення з питань, що не запитувалися контролюючим органом, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому ПК України;



– оскаржувати в порядку, встановленому ПКУ України, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), зокрема й надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, а також узагальнюючу податкову консультацію;

– вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

– на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;

– на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПКУ України;

– на повне відшкодування шкоди, заподіяної незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

– самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено ПКУ України;

– реалізовувати через електронний кабінет права та обов'язки, передбачені ПКУ України, та які можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв'язку;

– подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних та/або методологічних помилок чи технічного збою у роботі електронного кабінету (наявність помилки/збою має бути підтверджена технічним адміністратором та/або методологом електронного кабінету, або згідно з повідомленням на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або рішенням суду), якщо подання таких документів в електронній формі не є обов'язковим відповідно до ПКУ України;

– надавати за власною ініціативою письмові пояснення та/або документи щодо обставин, які підтверджують відсутність його вини у вчиненому податковому правопорушенні, в порядку, встановленому ПК України;

– відкрито застосовувати технічні прилади і технічні засоби, що мають функції фото- і кінозйомки, відеозапису; відкрито здійснювати звукозапис, фото-, відеофіксацію (відеозйомку), накопичувати та використовувати таку мультимедійну інформацію (фото, відео-, звукозапис) під час проведення перевірок.

Платник податку має також інші права, передбачені законом.

Права платника податку, передбачені ПК України та іншими законодавчими актами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, можуть бути обмежені у разі застосування до платника податків спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій) у порядку, встановленому Законом України «Про санкції» від 14.08.2014 р.<sup>1</sup>



Опишіть ознаки платників податків на прикладі уявного суб'єкта господарювання (спирайтесь на ознаки та особливості фінансових правовідносин, на права та обов'язки платників податків).

Окрім того, для цілей оподаткування слід врахувати такий статус фізичної особи-суб'єкта господарювання, як **самозайнята особа** – платник податку, який є ФОП або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

**Незалежна професійна діяльність** – це участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською)

<sup>1</sup> Положення Закону України «Про санкції детальніше розглядаються» далі – у питанні про опрацювання контрагента на предмет його зв'язку із державою-агресором.

діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або ФОП (за винятком випадку, передбаченого п. 65.9 ст. 65 ПК України) та використовує найману працю не більше чотирьох фізичних осіб (п. 14.1.226 ст. 14 ПК України).

### **Облік самозайнятих осіб**

Облік самозайнятих осіб визначається у ст. 65 ПК України. Так, взяття на облік ФОП (крім тих, що набули статусу електронного резидента (е-резидента) у контролюючих органах здійснюється за податковою адресою на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців (крім тих, що набули статусу електронного резидента (е-резидента) та громадських формувань, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань».

Облік самозайнятих осіб здійснюється шляхом внесення до Державного реєстру фізичних осіб-платників податків (далі – Державний реєстр) записів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, незалежної професійної діяльності, перереєстрацію, постановку на облік, зняття з обліку, внесення змін щодо самозайнятої особи, а також вчинення інших дій, які передбачені Порядком обліку платників податків, зборів.

Для взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, така особа повинна подати заяву та документи особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем постійного проживання.

**Контролюючий орган відмовляє в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, у разі:**

- ✓ наявності обмежень на провадження незалежної професійної діяльності, встановлених законодавством;
- ✓ коли документи подані за неналежним місцем обліку;

✓ коли документи не відповідають установленим вимогам, подані не в повному обсязі або коли зазначені в різних документах відомості є взаємно невідповідними;

✓ коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа;

✓ неподання для реєстрації особою, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

Після усунення причин, що були підставою для відмови у взятті на облік самозайнятої особи, фізична особа може повторно подати документи для взяття на облік.

Взяття на облік самозайнятої особи здійснюється контролюючим органом у день отримання відповідних відомостей від державного реєстратора (для ФОП) або прийняття заяви (для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність).

Дані про взяття на облік ФОП передаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань у день взяття на облік у порядку, встановленому Міністерством юстиції України та центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Взяття на облік ФОП підтверджується відомостями, оприлюдненими на порталі електронних сервісів, відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань». Видача та заміна довідки про взяття на облік платника податків здійснюється безоплатно.

Фізичній особі, яка провадить незалежну професійну діяльність, довідка про взяття на облік платника податків видається контролюючим органом із зазначенням строку, якщо такий строк вказаний у свідоцтві про реєстрацію чи в іншому документі (дозволі, сертифікаті тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

Довідка про взяття на облік самозайнятої особи втрачає чинність з моменту виникнення змін у даних про фізичну особу, які зазначаються у такій довідці, та підлягає заміні у контролюючому органі.

Якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому така особа провадить незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується у контролюючих органах як ФОП з ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

**Внесення до Державного реєстру запису про припинення підприємницької діяльності ФОП чи незалежної професійної діяльності фізичної особи здійснюється у разі:**

✓ внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності ФОП – з дати державної реєстрації припинення підприємницької діяльності ФОП;

✓ припинення або зупинення незалежної професійної діяльності або зміни організаційної форми відповідної діяльності з незалежної (індивідуальної) на іншу – з дати прийняття уповноваженим органом відповідного рішення або іншої дати, визначеної законом, що регулює реєстрацію відповідної незалежної професійної діяльності, датою припинення, зупинення або зміни організаційної форми відповідної діяльності з незалежної (індивідуальної) на іншу;

✓ закінчення строку дії свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо) – з дати закінчення такого строку;

✓ анулювання чи скасування згідно із законодавством свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності, або скасування реєстраційної дії щодо державної реєстрації фізичної особи підприємцем – з дати такого анулювання чи скасування.

Державна реєстрація (реєстрація) припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності фізичної особи або внесення до Державного реєстру запису про

припинення такої діяльності фізичною особою не припиняє її зобов'язань, що виникли під час провадження підприємницької чи незалежної професійної діяльності, та не змінює строків, порядків виконання таких зобов'язань та застосування штрафних санкцій і нарахування пені за їх невиконання.

У разі якщо після внесення до Державного реєстру запису про припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності фізична особа продовжує провадити таку діяльність, вважається, що вона розпочала таку діяльність без взяття її на облік як самозайнятої особи.

Порядок внесення змін до облікових даних платників податків, крім фізичних осіб, які не зареєстровані підприємцями та не провадять незалежну професійну діяльність, визначений у ст. 66 ПК України.

### **1.3 Мікропідприємництво, середнє підприємництво, велике підприємництво у контексті платників податків**

Суб'єкти господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік, можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, зокрема й до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва. У цьому випадку слід акцентувати увагу на положення ПК України, ГК України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» від 22.03.2012 р.

#### **Критерії мікропідприємництва, середнього та великого підприємництва**

(відповідно до ст. 55 ГК України та Закону України від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»)

#### **Суб'єкти мікропідприємництва:**

##### **ГК України**

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як ФОП, у яких середня кількість

##### **Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»**

Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності

працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ;

юридичні особи-суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.

за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів – до 350 тисяч євро включно;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро включно;

середня кількість працівників – до 10 осіб включно.

## **Суб'єкти малого підприємництва:**

### **ГК України**

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як ФОП, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ;

юридичні особи-суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.

### **Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»**

Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів – до 4 млн євро включно;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 млн євро включно;

середня кількість працівників – до 50 осіб включно.

## Суб'єкти великого підприємництва:

### ГК України

юридичні особи-суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.

### Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів – понад 20 млн євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 млн євро;

середня кількість працівників – понад 250 осіб.

## Суб'єкти середнього підприємництва:

### ГК України

Інші суб'єкти господарювання належать до суб'єктів **середнього підприємництва**.

### Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів – до 20 млн євро включно;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 млн євро включно;

середня кількість працівників – до 250 осіб включно.

Зверніть увагу, що відповідно до ст. 12 Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» від 22.03.2012 р. державна підтримка



надається суб'єктам малого і середнього підприємництва, які відповідають критеріям, установленим ч. 3 ст. 55 ГК України. Згідно зі ст. 15 названого Закону державна підтримка суб'єктів малого і середнього підприємництва та об'єктів інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва передбачає фінансову, інформаційну, консультаційну підтримку, зокрема й підтримку у сфері інновацій, науки і промислового виробництва, підтримку суб'єктів малого і середнього підприємництва, що провадять експортну діяльність, підтримку у сфері підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації управлінських кадрів та кадрів ведення бізнесу. Верховна Рада АРК та органи місцевого самоврядування мають право надавати, крім визначених частиною першою цієї статті видів державної підтримки, інші види державної підтримки за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Надання фінансової державної підтримки здійснюється спеціально уповноваженим органом у сфері розвитку малого і середнього підприємництва, іншими органами виконавчої влади, Верховною Радою АРК, органами місцевого самоврядування, Українським фондом підтримки підприємництва та іншими загальнодержавними фондами, регіональними та місцевими фондами підтримки підприємництва (ст. 16 Закону).

Окрім того, критерії, визначені у ГК України, враховуються при наданні державних гарантій, державної допомоги, державної фінансової підтримки тощо.

**Основні види фінансової державної підтримки суб'єктів малого і середнього підприємництва за рахунок державного та місцевих бюджетів:**

1) часткова компенсація відсоткових ставок за кредитами, що надаються на реалізацію проектів суб'єктів малого і середнього підприємництва;

2) часткова компенсація лізингових, факторингових платежів та платежів за користування гарантіями;

3) надання гарантії та поруки за кредитами суб'єктів малого і середнього підприємництва;

4) надання кредитів, зокрема й мікrokредитів, для започаткування і ведення власної справи;

5) надання позик на придбання і впровадження нових технологій;

6) компенсація видатків на розвиток кооперації між суб'єктами малого і середнього підприємництва та великими підприємствами;

7) фінансова підтримка впровадження енергозберігаючих та екологічно чистих технологій;

8) інші види не забороненої законодавством фінансової державної підтримки.

Порядок надання фінансової державної підтримки суб'єктам підприємництва затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 24.01.2020 р. № 28 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 14.03.2023 р. № 229).

### **Господарська діяльність vs Бізнес**

Термін «бізнес» використовується у законодавстві та практиці багатьох країн світу. В українському законодавстві також зустрічається цей термін:

✓ ПКУ України:

- суб'єкти господарювання малого та середнього бізнесу (підпункт «е» підпункту 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПКУ України);
- бізнес-рішення, бізнес-процеси, бізнес-стратегії, бізнес-аналіз юридичної особи, сторін тощо;
- реструктуризація бізнесу (ст. 39 ПКУ України);
- бізнес-реєстр (ст. 64 ПКУ України);
- об'єкт бізнесу (ст. 174 ПКУ України);

✓ Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція)» від 12.02.2015 р.;

✓ План заходів щодо дерегуляції господарської діяльності та покращення бізнес-клімату, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 04.12.2019 р. № 1413-р (у ред. розпорядження від 31.01.2023 р. № 89-р).

Розрізняють малий, середній і великий бізнес, які можемо порівняти із суб'єктами підприємництва (мікро- та малого, середнього і великого підприємництва).

**Малий бізнес** (*small business*) – підприємницька діяльність, на власний ризик, що не суперечить чинному законодавству, створює невелику кількість робочих місць. Метою малого бізнесу є отримання прибутку та/або самореалізація.

**Особливості малого бізнесу:**

- ✓ регіональна диференціація ринку;
- ✓ обмежений попит на деякі види товарів;
- ✓ нерегулярність попиту;
- ✓ відносно швидка адаптація до спеціалізованого попиту та переорієнтація на інше коло споживачів;
- ✓ залежність збуту продукції чи послуг від змін модних тенденцій, змін уподобань і смаків споживачів.

**Середній бізнес** – бізнес-термін, яким позначають децю середнє між малим і великим бізнесом. Термін «середній бізнес» часто згадується у медіа.

**Великий бізнес** (*big business*) – бізнес, що заснований на корпоративній формі власності. Одноосібна приватна власність тут майже не зустрічається.

**Особливості великого бізнесу:**

- ✓ масштабний ринок реалізації продукції;
- ✓ виробництво стандартизованої продукції;
- ✓ стабільний, багаторічний попит на товари і послуги;
- ✓ наявність висококваліфікованого управлінського апарату;
- ✓ наявність значного штату працівників;
- ✓ можливість експорту продукції;
- ✓ співпраця із іноземними контрагентами.

Термін «бізнес» є більш сучасним і таким, що більше узгоджується із термінологією іноземного та міжнародного законодавства, ніж термін «підприємництво».

**Великий бізнес vs Великий платник податків**

Суб'єкти великого бізнесу досить часто ототожнюються із великими платниками податків.

**Сукупність ознак великого платника податків** (п. 14.1.24 ст. 14 ПК України):

- ✓ юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України;

✓ обсяг доходу такого суб'єкта від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 млн євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом НБУ за той самий період, або

✓ загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, крім митних платежів, за такий самий період перевищує еквівалент 1,5 млн євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом НБУ за той самий період.

Наказом ДПС України від 20.10.2023 р. № 872 затверджено Реєстр великих платників податків на 2024 рік.

У реєстрах великих платників на 2021 р. було 1 371 суб'єкт, у 2023 р. – 1 541 суб'єкт.



Оберіть у реєстрах великих платників податків (за два-три останні роки) одного чи декількох суб'єктів та проаналізуйте, чому це великий платник податків (наприклад, можна обрати заклади вищої освіти, комунальні підприємства, фінансові установи, заклади охорони здоров'я, холдинги). Проілюструйте, на що впливає наявність статусу великого платника податків у таких суб'єктів (перевірки, звітність тощо). Для підготовки матеріалу можна об'єднатися у групи по 2–3 студента.

## Статус платника податків і подання податкової звітності

Для малих, середніх та великих платників податків способи подання податкової звітності різні.

**Способи подання податкової звітності** (ст. 49 ПК України):

✓ особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

✓ надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

✓ засобами електронного зв'язку в електронній формі (з дотриманням вимог законодавства).

Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній форм із дотриманням вимог законів

України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. та «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 р. (абз. 1 п. 49.4 ст. 49 ПК України).

Податкова звітність з ПДВ подається в електронній формі контролюючому органу всіма платниками цього податку, з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги».

Фінансова звітність, звіт про фінансовий стан (баланс) та звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати), річна фінансова звітність та річна консолідована фінансова звітність, що підлягає оприлюдненню разом із аудиторським звітом, також подаються в електронній формі, з дотриманням вимог законодавства до контролюючих органів платниками податку на прибуток підприємств та неприбутковими підприємствами, установами, організаціями, які подають податкову звітність в електронній формі.

При визначенні обов'язку подання платниками податків податкової звітності до контролюючого органу в електронній формі застосовуються критерії, визначені ч. 2 ст. 2 Закону від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Йдеться про критерії мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств.

Новоутворені підприємства під час визначення відповідності критеріям застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності. Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні до іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі офіційних валютних курсів НБУ, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

## **Тип постачальника (суб'єкта господарювання) у PROZORRO**

Статус підприємництва також має значення у відносинах із публічними закупівлями. Так, у постачальника є можливість обрати одне з таких значень:

- ✓ суб'єкт мікропідприємництва;
- ✓ суб'єкт малого підприємництва;
- ✓ суб'єкт середнього підприємництва;
- ✓ суб'єкт великого підприємництва;
- ✓ не є суб'єктом господарювання (можливість доступна з 22.08.2019 р.)<sup>1</sup>.

Як постачальнику визначити свій вид суб'єкта господарювання? Для цього пропонується звернутися до класифікації суб'єктів господарювання, що наведена в ст. 55 ГК України. Тобто, як бачимо, у різних відносинах до уваги беруться критерії суб'єктів господарювання, що визначаються у різних законах.

### **1.4 Переваги та недоліки організаційно-правових форм для бізнесу (на прикладі суб'єктів малого та середнього підприємництва)**

Для реалізації бажання чи/та потреби займатися підприємницькою діяльністю, вести бізнес тощо потрібно визначитись із організаційно-правовою формою такої діяльності. Для цього слід окреслити види діяльності, якими суб'єкт планує займатися, з якими контрагентами доведеться працювати – з фізичними особами чи юридичними особами, з резидентами чи нерезидентами; чи планується здійснення зовнішньоекономічної діяльності; чи планується залучення партнерів, якщо так, то слід таке партнерство офіційно закріпити.

Державна реєстрація суб'єкта господарювання є обов'язковою умовою здійснення всіх видів підприємницької діяльності, в іншому випадку виникає порушення норм податкового та іншого законодавства. Здійснення господарської діяльності без державної реєстрації загрожує притягненням посадових осіб до

---

<sup>1</sup> Тип постачальника (суб'єкта господарювання) у PROZORRO. URL: <https://infobox.prozorro.org/updates/tip-sub-yekta-gospodaryuvannya-v-prozorro>.

адміністративної, а в окремих випадках – до кримінальної відповідальності.

На практиці податкові органи з різних джерел отримують інформацію про випадки здійснення систематичної господарської діяльності без державної реєстрації. Наприклад, особа-продавець здійснює розрахунки через банківські картки інших фізичних осіб, чим порушує чинне законодавство; особа здійснює продаж товарів та надання послуг через соціальні мережі «Facebook», «Instagram» та інші інтернет-майданчики, які використовуються громадянами як бізнес-платформи для дистанційного (онлайн) продажу товарів/послуг. Власне такі факти досліджуються та перевіряються працівниками податкових органів. У разі підтвердження контрольними заходами, що проводяться територіальними органами ДПС України, фактів провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання, вживаються відповідні заходи реагування, проводяться податкові перевірки.

У жовтні 2023 р. пресслужба ДПС України повідомила про те, що вони перевіряють Facebook, Instagram та інші інтернет-майданчики з метою виявлення продажів без реєстрації підприємницької діяльності. Територіальними органами ДПС протягом вересня – жовтня 2023 р. встановлено численні **випадки провадження господарської діяльності без державної реєстрації та факти реалізації товарів інтернет-магазинами без застосування РРО/ПРРО:**

✓ у м. Києві виявлено інтернет-магазин, в якому торгівля мобільними телефонами та електронними гаджетами торгової марки «Apple» здійснювалася без застосування РРО/ПРРО та видачі відповідних розрахункових документів;

✓ на Київщині при замовленні на інтернет-платформі Prom.ua встановлено порушення вимог порядку проведення розрахунків;

✓ на Хмельниччині встановлено факти зайняття господарською діяльністю через мережу «Інтернет» без державної реєстрації фізичною особою-підприємцем;

✓ на Дніпропетровщині ведеться боротьба з тіншовим сектором ринку, зокрема нехтування обов'язком реєстрації підприємницької діяльності;

✓ в інтернет-магазині з продажу електроінструментів на Житомирщині встановлено факт реалізації без застосування РРО та використання праці найманого працівника без оформлення трудових відносин<sup>1</sup>.

У контексті викладеного вкотре необхідно акцентувати увагу на постанову *Великої Палати Верховного Суду від 25.02.2020 р. у справі № 916/385/19*, постанову *КАС Верховного Суду від 28.05.2021 р. у справі № 120/1565/19-а*, про які йшлося вище, і в яких йдеться, зокрема, про систематичність як критерій підприємницької діяльності.

Відповідно до ст. 58 ГК України суб'єкт господарювання підлягає державній реєстрації як юридична особа чи ФОП у порядку, визначеному законом. Відкриття суб'єктом господарювання філій (відділень), представництв без створення юридичної особи не потребує їх державної реєстрації. Відомості про відокремлені підрозділи суб'єктів господарювання залучаються до її реєстраційної справи та включаються до Єдиного державного реєстру в порядку, визначеному законом.

Відмітимо, що статус підприємця впливає на цивільну дієздатність особи. Згідно зі ст. 35 ЦК України повна цивільна дієздатність може бути надана фізичній особі, яка досягла шістнадцяти років і працює за трудовим договором. Повна цивільна дієздатність може бути надана фізичній особі, яка досягла шістнадцяти років і яка бажає займатися підприємницькою діяльністю. За наявності письмової згоди на це батьків (усиновлювачів), піклувальника або органу опіки та піклування, така особа може бути зареєстрована як підприємець. У цьому разі фізична особа набуває повної цивільної дієздатності з моменту державної реєстрації її як підприємця. Повна цивільна дієздатність, надана фізичній особі, поширюється на всі цивільні права та обов'язки. У разі припинення трудового договору, припинення фізичною особою підприємницької діяльності, надана їй повна цивільна дієздатність зберігається.

---

<sup>1</sup> Через соцмережі податкова виявила у Житомирі магазин, що працює без РРО та має неоформленого працівника. Житомир Info. 25.10.2023. URL: [https://www.zhitomir.info/news\\_217151.html](https://www.zhitomir.info/news_217151.html).



Згідно зі ст. 50 ЦК України право на здійснення підприємницької діяльності, яку не заборонено законом, має фізична особа з повною цивільною дієздатністю. Обмеження права фізичної особи на здійснення підприємницької діяльності встановлюються Конституцією України та законом. Фізична особа здійснює своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації в порядку, встановленому законом. Інформація про державну реєстрацію ФОП є відкритою.

Якщо особа розпочала підприємницьку діяльність без державної реєстрації, уклавши відповідні договори, вона не має права оспорювати ці договори на тій підставі, що вона не є підприємцем.

До підприємницької діяльності фізичних осіб застосовуються нормативно-правові акти, що регулюють підприємницьку діяльність юридичних осіб, якщо інше не встановлено законом або не впливає із суті відносин (ст. 51 ЦК України).

Якщо ФОП визнано безвісно відсутньою, недієздатною чи її цивільна дієздатність обмежена або якщо власником майна, яке використовувалося у підприємницькій діяльності, стала неповнолітня чи малолітня особа, орган опіки та піклування може призначити управителя цього майна. Орган опіки та піклування укладає з управителем договір про управління цим майном. При здійсненні повноважень щодо управління майном управитель діє від свого імені в інтересах особи, яка є власником майна. У договорі про управління майном встановлюються права та обов'язки управителя. Орган опіки та піклування здійснює контроль за діяльністю управителя майном відповідно до правил про контроль за діяльністю опікуна і піклувальника. Договір про управління майном припиняється, якщо відпали обставини, на підставі яких він був укладений (ст. 54 ЦК України).

### **Дві найпоширеніші форми ведення малого бізнесу:**

- ✓ ФОП – фізична особа, людина, яка працює як підприємець;
- ✓ ТОВ – юридична особа, тобто організація, заснована однією або декількома особами, статутний капітал якої розділений на частки, розмір яких встановлюється статутом. Детальніше про створення та особливості діяльності ТОВ див. Закон України

«Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р.

**ТОВ реєструється у разі, якщо планується:**

✓ співпраця із суб'єктами середнього та великого бізнесу (середніми і великими підприємствами);

✓ спільний бізнес з іншими особами;

✓ залучення інвестиції у розвиток свого бізнесу. Детальніше про інвестиції див. Закони України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р., «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 р.;

✓ здійснення діяльності, що обов'язково передбачає створення юридичної особи, відповідної організаційно-правової форми створення.

**ФОП обирають, зазичай, коли:**

✓ діяльність пов'язана з наданням послуг;

✓ відносно незначний відсоток витрат;

✓ бізнес розпочинається особою вперше;

✓ майбутній підприємець збирається працювати здебільшого із фізичними особами і очікуваний щорічний дохід не перевищуватиме обсягів, що відповідають тим, які встановлені для платників єдиного податку.

Нині автоматична безоплатна реєстрація ФОП і ТОВ доступна на порталі Дія. Відмінності у реєстрації цих суб'єктів стосуються документів, що подаються, і часу їх опрацювання. На порталі Дія можна зареєструвати ТОВ на підставі модельного статуту, а також обрати систему оподаткування: загальну (з реєстрацією платником ПДВ) або спрощену. Реєстрація може відбутися автоматично або ж за участі державного реєстратора. При реєстрації ФОП також можна обрати загальну чи спрощену систему оподаткування.

Про особливості реєстрації різних суб'єктів див. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р.

**Відмінності у відповідальності ФОП і ТОВ:**

✓ ФОП несе відповідальність власним майном. Відповідно до норм ЦК України і ГК України ФОП відповідає за своїми зобов'язаннями усім своїм майном, на яке відповідно до закону може бути звернено стягнення. ФОП, що перебуває у шлюбі,

відповідає за зобов'язаннями, пов'язаними з підприємницькою діяльністю, усім своїм особистим майном і часткою у праві спільної сумісної власності подружжя, яка належатиме їй при поділі цього майна (ст. 52 ЦК України). Усі договори (оренди, закупки, надання послуг тощо) ФОП укладає від свого імені, самостійно наймає працівників (у межах обраної системи оподаткування), виплачує їм заробітну плату, сплачує податки тощо;

✓ згідно зі ст. 96 ЦК України юридична особа самостійно відповідає за своїми зобов'язаннями усім належним їй майном. Учасник (засновник) юридичної особи не відповідає за зобов'язаннями юридичної особи, а юридична особа не відповідає за зобов'язаннями її учасника (засновника), крім випадків, встановлених установчими документами та законом. Особи, які створюють юридичну особу, несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями, що виникли до її державної реєстрації. Юридична особа відповідає за зобов'язаннями її учасників (засновників), що пов'язані з її створенням, тільки у разі наступного схвалення їхніх дій відповідним органом юридичної особи. ТОВ несе відповідальність за своїми зобов'язаннями всім належним йому майном і не відповідає за зобов'язаннями своїх учасників (ст. 3 Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р.). Посадові особи товариства, винні у введенні в оману учасників товариства щодо його фінансового стану, зокрема шляхом подання (включення) недостовірної інформації до документів товариства, що призвело до здійснення неправомірних виплат, несуть разом з учасниками солідарну відповідальність за зобов'язанням щодо повернення виплат товариству (ч. 5 ст. 26 цього самого Закону). Також Законом передбачені випадки субсидарної та солідарної відповідальності таких органів та осіб.

### **На що треба звернути увагу перед реєстрацією суб'єкта господарювання?**

**1. *Визначитись із видами економічної діяльності (КВЕД) та перевірити обмеження за групами.***

Що таке КВЕД (Класифікація видів економічної діяльності)? Розглядаючи це питання, слід звернутись до Національного

класифікатора України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010 (наказ Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457, нині зміни вносяться Мінекономіки як центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері економічного розвитку).

Так, КВЕД установлює основи для підготовки та поширення статистичної інформації за видами економічної діяльності. Основний принцип КВЕД полягає в об'єднанні підприємств, що виробляють подібні товари чи послуги або використовують подібні процеси для створення товарів чи послуг (тобто сировину, виробничий процес, методи або технології), у групи.

**Основне призначення КВЕД** – визначати та кодувати основні та другорядні види економічної діяльності юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, ФОП.

**Основний вид економічної діяльності** – це визначальна ознака у формуванні та стратифікації сукупностей статистичних одиниць для проведення державних статистичних спостережень. Органи державної статистики розраховують основний вид економічної діяльності на підставі даних державних статистичних спостережень відповідно до статистичної методології за підсумками діяльності підприємств за рік.

Крім того, **КВЕД призначений забезпечувати:**

✓ статистичний облік підприємств і організацій за видами економічної діяльності;

✓ проведення державних статистичних спостережень економічної діяльності й аналізу статистичної інформації на макрорівні (складання показників національних рахунків – рахунків виробництва й утворення доходу, таблиці «витрати-випуск»);

✓ зіставлення національної статистичної інформації з міжнародною через застосування єдиної статистичної термінології, статистичних одиниць і принципів визначення та змінення видів економічної діяльності підприємств і організацій.

**КВЕД** – це статистичний інструмент для впорядкування економічної інформації. Водночас Класифікація є механізмом спільної мови, що має використання в багатьох інших,

нестатистичних сферах (соціальному та податковому регулюванні, ліцензуванні, системі тарифів тощо), однак не завжди адаптована до цього повною мірою. Отже, Класифікація не завжди відповідає всім потребам користувачів за межами статистичної системи, у зв'язку з чим можуть виникнути суперечності щодо юридичного використання коду КВЕД. Слід пам'ятати, що код виду діяльності не створює прав чи обов'язків для підприємств і організацій, не спричинює жодних правових наслідків. Код виду діяльності не обов'язково достатній критерій для виконання умов, передбачених нормативними актами. У застосуванні нормативних актів чи контрактів код виду діяльності – це припущення, а не доказ.

Використання КВЕД для статистичних потреб передбачає дотримання методологічних правил, структури класифікації та визначених меж між позиціями, структурних зв'язків між класифікаціями діяльності, продукції та товарів ЗЕД, методу «зверху-вниз» (top-down) щодо основного виду діяльності, визначень статистичних одиниць тощо.

Будь-яке використання КВЕД не для статистичних потреб (адміністративних або нормативних) здійснюють самі користувачі за власними правилами, відповідаючи за це та належно пояснюючи таке використання.

#### **Особливості обрання КВЕДів:**

- ✓ види діяльності обираються відповідно до КВЕД;
- ✓ жодних обмежень щодо кількості видів економічної діяльності законодавство не містить, але їх надмірність у податкової може викликати сумніви;
- ✓ можна обрати види діяльності з абсолютно різних галузей;
- ✓ обрання КВЕДів не зобов'язує здійснювати всі обрані види діяльності, але якщо в майбутньому планується розширяти бізнес – краще обрати одразу всі заплановані КВЕДи. Адже внесення змін до реєстру – вже платна послуга.

Крім того, слід зважати на ст. 7 Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.2015 р., яка містить перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню. Відповідно до ст. 227 ЦК України: «правочин юридичної особи, вчинений нею без відповідного дозволу (ліцензії), може бути визнаний судом недійсним. Якщо

юридична особа ввела другу сторону в оману щодо свого права на вчинення такого правочину, вона зобов'язана відшкодувати їй моральну шкоду, завдану таким правочином».

У відносинах, наприклад, із публічними закупівлями відсутність в учасника закупівель певного коду КВЕДу може бути причиною відхилення його тендерної пропозиції, оскільки він не відповідає кваліфікаційним критеріям і не зможе виконати замовлення за тендером.

На практиці трапляються випадки, коли ФОП здійснює діяльність, не передбачену обраними ним КВЕДами. У разі здійснення видів діяльності, не зазначених у реєстрі платників єдиного податку (крім платників єдиного податку третьої групи – електронних резидентів (е-резидентів), платник єдиного податку зобов'язаний перейти на сплату інших податків і зборів, визначених ПКУ України з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності (підпункт 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 ПКУ України). Або ж треба актуалізувати дані про види своєї діяльності у відповідному реєстрі. Зверніть увагу, що відповідно до п. 298.5 ст. 298 ПКУ України: у разі зміни податкової адреси суб'єкта господарювання, місця провадження господарської діяльності, видів господарської діяльності заява подається платниками єдиного податку I і II груп не пізніше 20 числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулися такі зміни.

На думку Ради бізнес-омбудсмена, «позбавлення суб'єктів господарювання права користуватися спрощеною системою оподаткування у разі отримання ними доходу від тих видів діяльності, що не зазначені в реєстрі платників єдиного податку, не можна вважати справедливим і пропорційним покаранням»<sup>1</sup>. Зазначимо, що прав ніхто нікого не позбавляє. Є вимоги, яких слід дотримуватися, або з якими слід узгодити свої документи, аби була можливість реалізувати свої права.

**2. *Визначитись, чи будуть наймані працівники*** (має значення при обранні спрощеної системи оподаткування).

---

<sup>1</sup> Адміністрування податків, які сплачує бізнес. Системний звіт Ради Бізнес Омбудсмена, 2020. С. 103.

**3. Продумати, від кого плануються оплати, у якому населеному пункті надаватимуться послуги** (має значення для використання РРО, готівкових і безготівкових розрахунків тощо).

**4. Врахувати ведення обліку** (ФОП – спрощенці ведуть облік доходів, а платники, які перебувають на загальній системі оподаткування, – облік доходів і витрат).

**5. Проаналізувати ставки податків, їх адміністрування.**

**6. Обсяги доходу, які дають змогу перебувати на спрощеній системі оподаткування** (ліміти залежать від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої станом на 1 січня поточного року).

**7. Проаналізувати податкову звітність.** Звітність залежить від групи спрощеної системи оподаткування, на якій перебуває платник податку; загальносистемники звітують раз на рік – декларація про майновий стан та доходи, а також звіт із ЄСВ.

## **1.5 Незаконна господарська діяльність**

Законна господарська діяльність передбачає: реєстрацію бізнесу (реєстрація ФОП або юридичної особи); офіційне працевлаштування працівників; оформлення у належний спосіб необхідних дозвільних документів тощо. Натомість незаконна діяльність означає порушення названих та інших вимог.

**Порушення порядку провадження господарської діяльності, здійснення підприємницької діяльності без державної реєстрації, оформлення у належний спосіб необхідних дозвільних документів тощо** є порушенням порядку провадження господарської діяльності (ст. 164 КУпАП). Згадана стаття передбачає накладання штрафу від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (тобто у сумі від 17 000 грн до 34 000 грн) з конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини і грошей, одержаних унаслідок вчинення цього адміністративного правопорушення, або без такої у разі провадження господарської діяльності без: державної реєстрації як суб'єкта господарювання; отримання ліцензії на провадження певного виду господарської

діяльності, яка підлягає ліцензуванню відповідно до закону, чи здійснення таких видів господарської діяльності з порушенням умов ліцензування; отримання дозволу, іншого документа дозвільного характеру, якщо його одержання передбачене законом (крім випадків застосування принципу мовчазної згоди). Ці самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за таке саме правопорушення, або пов'язані з отриманням доходу у великих розмірах, – тягнуть за собою накладення штрафу від двох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини і грошей, одержаних внаслідок учинення цього адміністративного правопорушення.

У контексті цієї норми отримання доходу у великих розмірах має місце, коли його сума у тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Надання суб'єктом господарювання органу ліцензування, дозвільному органу або адміністратору недостовірної інформації щодо відповідності матеріально-технічної бази вимогам законодавства – тягне за собою накладення штрафу від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Порушення ліцензіатом встановленого законом строку повідомлення органу ліцензування про зміну відомостей, зазначених у заяві та документах, що додавалися до заяви про отримання ліцензії, – тягне за собою накладення штрафу від двохсот п'ятдесяти до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Невиконання ліцензіатом розпорядження про усунення порушень ліцензійних умов – тягне за собою накладення штрафу від п'ятисот до однієї тисячі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Надання суб'єктом господарювання недостовірної або не в повному обсязі інформації у повідомленні про початок провадження господарської діяльності, необхідність подання якої встановлена законом для певного виду господарської діяльності, – тягнуть за



собою накладення штрафу від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Порушення суб'єктом господарювання встановленого законом строку для подання повідомлення про зміну відомостей, зазначених у повідомленні про початок здійснення господарської діяльності, – тягне за собою накладення штрафу від п'ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

КУпАП також передбачена відповідальність за порушення вимог законодавства про дозвільну систему у сфері господарської діяльності (ст. 166<sup>10</sup>), за порушення законодавства про державну реєстрацію юридичних осіб, ФОП та громадських формувань (ст. 166<sup>11</sup>), за порушення законодавства у сфері ліцензування видів господарської діяльності (ст. 166<sup>12</sup>).

**Відповідальність за порушення законодавства про працю** передбачена у ст. 265 КЗпП України<sup>1</sup>, ст. 41 КУпАП; за грубе порушення законодавства про працю передбачена кримінальна відповідальність (ст. 172 КК України).

Посадові особи органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, винні у порушенні законодавства про працю, несуть відповідальність згідно з чинним законодавством.

Відповідно до ст. 265 КЗпП України **юридичні особи та ФОП, які використовують найману працю, несуть відповідальність у вигляді штрафу в разі:**

*✓ фактичного допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), оформлення працівника на неповний робочий час або за трудовим договором з нефіксованим робочим часом у разі фактичного виконання роботи протягом усього робочого часу, встановленого на підприємстві, та виплати заробітної плати (винагороди) без нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків – у десятикратному розмірі мінімальної*

---

<sup>1</sup> Зазначимо, що у період дії воєнного стану у разі виконання в повному обсязі та у встановлений строк приписів про усунення порушень, виявлених під час здійснення позапланових заходів державного нагляду (контролю), штрафи, передбачені ст. 265, не застосовуються згідно із Законом України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» від 15.03.2022 р. з подальшими змінами.

заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, стосовно якого скоєно порушення, а до юридичних осіб та ФОП, які використовують найману працю та є платниками єдиного податку I–III груп, застосовується попередження;

✓ *вчинення порушення, передбаченого абзацом другим цієї частини, повторно протягом двох років з дня виявлення порушення* – у тридцятикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, стосовно якого скоєно порушення;

✓ *порушення встановлених строків виплати заробітної плати працівникам, інших виплат, передбачених законодавством про працю, більш як за один місяць, виплата їх не в повному обсязі* – у трикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення;

✓ *недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці* – у двократному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, стосовно якого скоєно порушення;

✓ *недотримання встановлених законом гарантій та пільг працівникам, які залучаються до виконання обов'язків, передбачених законами України «Про військовий обов'язок і військову службу», «Про альтернативну (невійськову) службу», «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію»,* – у чотирикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, стосовно якого скоєно порушення, а до юридичних осіб та ФОП, які використовують найману працю та є платниками єдиного податку I–III груп, застосовується попередження;

✓ *недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю, створення перешкод у її проведенні* – у трикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення;

✓ *вчинення дій, передбачених абзацом сьомим цієї частини, при проведенні перевірки з питань виявлення порушень,*

зазначених в абзаці другому цієї частини, – у шістнадцятикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення;

✓ *перевищення встановленої ст. 21<sup>1</sup> КЗпП України допустимої кількості трудових договорів з нефіксованим робочим часом або ведення недостовірного обліку робочого часу працівника, який працює за трудовим договором з нефіксованим робочим часом, стосовно фактично виконуваної ним роботи – у трикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, стосовно якого скоєно порушення;*

✓ *порушення інших вимог законодавства про працю, крім передбачених абз. 2–6 ч. 2 ст. 265 КЗпП, – у розмірі мінімальної заробітної плати за кожне таке порушення; за вчинення порушення повторно протягом року з дня виявлення порушення – у двократному розмірі мінімальної заробітної плати за кожне таке порушення.*

#### **Зазначені штрафи:**

✓ *є фінансовими санкціями і не належать до адміністративно-господарських санкцій, визначених главою 27 ГК України;*

✓ *накладаються центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю (Державною службою України з питань праці). Порядок накладення штрафів за порушення законодавства про працю та зайнятість населення затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 17.07.2013 р. № 509;*

✓ *можуть бути накладені органом Держпраці без здійснення заходу державного нагляду (контролю) на підставі рішення суду про оформлення трудових відносин із працівником, який виконував роботу без укладення трудового договору, та встановлення періоду такої роботи чи роботи на умовах неповного робочого часу або за трудовим договором з нефіксованим робочим часом у разі фактичного виконання роботи протягом усього робочого часу, устанавленого на підприємстві, в установі, організації.*

У разі сплати юридичною особою або ФОП, що використовує найману працю, 50 % розміру штрафу протягом 10 банківських днів з дня вручення постанови про накладення штрафу за вказані порушення вимог законодавства про працю, така постанова вважається виконаною.

Сплата штрафу не звільняє від усунення порушень законодавства про працю.

Не вважається фактичним допуском до роботи без оформлення трудового договору (контракту) та не тягне відповідальність у вигляді штрафу, передбачену КЗпП України, укладення гіг-контракту у порядку та на умовах, передбачених Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 15.07.2021 р.

На практиці, на жаль, непоодинокими є випадки, коли роботодавці намагаються відійти від оформлення працівників. Для цього вдаються, наприклад, до укладення договорів про стажування; укладення договорів/угод на проходження практики; укладення договорів підряду (цивільно-правових договорів) замість офіційного оформлення, як того вимагає трудове законодавство; використання найманих працівників, які зареєстровані як ФОП. Звісно, самі собою такі дії не є порушенням законодавства, водночас, якщо ними підмінюється оформлення працівників, то це може бути порушенням вимог законодавства про працю, що потребує доведення. Тут треба зважати також на положення законів України «Про вищу освіту», «Про зайнятість населення», КЗпП, ЦК України, підзаконних нормативно-правових актів.

Згідно зі ст. 41 КУпАП передбачена відповідальність за порушення вимог законодавства про працю та про охорону праці. Зокрема, *порушення встановлених термінів виплати пенсій, стипендій, заробітної плати, виплата їх не в повному обсязі, терміну надання посадовими особами підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та ФОП працівникам, у тому числі колишнім, на їхню вимогу документів стосовно їх трудової діяльності на даному підприємстві, в установі, організації чи у ФОП, необхідних для призначення пенсії (про стаж, заробітну плату тощо),*

*визначеного Законом України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р., або надання зазначених документів, що містять недостовірні дані, порушення терміну проведення атестації робочих місць за умовами праці та порядку її проведення, а також інші порушення вимог законодавства про працю –*

*тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та громадян-суб'єктів підприємницької діяльності від тридцяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.*

*Повторне протягом року вчинення зазначеного у ч. 1 ст. 41 порушення, за яке особу вже було піддано адміністративному стягненню, або ті самі діяння, вчинені щодо неповнолітнього, вагітної жінки, одинокого батька, матері або особи, яка їх замінює і виховує дитину віком до 14 років або дитину з інвалідністю, –*

*тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та громадян-суб'єктів підприємницької діяльності від ста до трьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.*

*Фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), допуск до роботи іноземця або особи без громадянства та осіб, стосовно яких прийнято рішення про оформлення документів для вирішення питання щодо надання статусу біженця, на умовах трудового договору (контракту) без дозволу на застосування праці іноземця або особи без громадянства –*

*тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності, ФОП, які використовують найману працю, від п'ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.*

*Повторне протягом року вчинення порушення, передбаченого ч. 3 ст. 41 КУпАП, за яке особу вже було піддано адміністративному стягненню, –*

*тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності, ФОП, які використовують найману працю, від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.*

*Порушення вимог законодавчих та інших нормативних актів про охорону праці, крім порушення, передбаченого ч. 6 ст. 41 КУпАП, –*

тягне за собою накладення штрафу на працівників від чотирьох до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і на посадових осіб підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності та громадян-суб'єктів підприємницької діяльності – від двадцяти до сорока неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

*Порушення встановленого порядку повідомлення (надання інформації) центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони праці, про нещасний випадок на виробництві –*

тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності, ФОП, які використовують найману працю, і на фізичних осіб, які не мають статусу підприємців та використовують найману працю, від двадцяти до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

*Порушення встановлених законом гарантій та пільг працівникам, які залучаються до виконання обов'язків, передбачених законами України «Про військовий обов'язок і військову службу», «Про альтернативну (невійськову) службу», «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію», –*

тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та ФОП, які використовують найману працю, від п'ятдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Окрім цього, КУпАП передбачена відповідальність за: ухилення від участі в переговорах щодо укладення, зміни або доповнення колективного договору, угоди (ст. 41<sup>1</sup>), порушення чи невиконання колективного договору, угоди (ст. 41<sup>2</sup>), ненадання інформації для ведення колективних переговорів і здійснення контролю за виконанням колективних договорів, угод (ст. 41<sup>3</sup>).

За грубе порушення законодавства про працю передбачена кримінальна відповідальність (ст. 172 КК України). Так,

*незаконне звільнення працівника з роботи з особистих мотивів чи у зв'язку з повідомленням ним як викривачем про вчинення іншою особою корупційного або пов'язаного з корупцією правопорушення, інших порушень Закону України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 р., а також інше грубе порушення законодавства про працю –*

караються штрафом від двох тисяч до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, або виправними роботами на строк до двох років.

*Ті самі дії, якщо вони вчинені повторно, або щодо неповнолітнього, вагітної жінки, одинокого батька, матері або особи, яка їх замінює і виховує дитину віком до 14 років або дитину з інвалідністю, –*

караються штрафом від трьох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до п'яти років, або виправними роботами на строк до двох років, або арештом на строк до шести місяців.

## Тема 2

# ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ ТА ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ У БІЗНЕСІ

---

### 2.1 Податковий консалтинг

У процесі формування та розвитку податкової культури платників у вітчизняній і іноземній податковій термінології поступово почали з'являтися такі терміни, як «податковий консалтинг» (tax consulting), «податкове планування» (tax planning), «податкова оптимізація» (tax optimization), «мінімізація податків» (tax minimization), «уникнення податків» (tax avoidance), «ухилення від оподаткування» (tax evasion) тощо. При цьому часто безпідставно зміщують поняття «планування», «мінімізація» та «оптимізація», інколи навіть ототожнюють. І це попри те, що в одних випадках йдеться про законну діяльність (tax planning), про діяльність, яка межує із законною, водночас може пов'язуватися із зловживанням правом (tax abuse, aggressive tax planning), про незаконну діяльність (tax evasion).

За будь-яких обставин важливо вміти правильно сплачувати податки і збори. Водночас **вміння правильно сплачувати податки передбачає:**

✓ *ретельно опрацювати норми податкового законодавства, знати елементи податків і зборів, навчитися своєчасно і правильно сплачувати податки та збори;*

✓ **«сплачувати оптимально» – передбачає планування суб'єктом господарювання доходів і витрат в одному податковому періоді, аналіз фінансового стану такого суб'єкта тощо;**

✓ **«сплачувати мінімально» – означає використання платником податків законних методів зменшення податкового тиску.**

У цьому процесі важливе місце відводиться податковому менеджменту і податковому консалтингу, що можна відобразити у вигляді певного логічного ланцюжка:

податковий консалтинг → податкове планування → податкова оптимізація і законна мінімізація оподаткування.



**Податковий консалтинг** – це комплекс консультаційних послуг з роз'яснення та застосування норм чинного податкового законодавства, визначення податкових наслідків господарських операцій, податкових ризиків у договірних відносинах, а також підбір законних схем планування та розподілу податкового навантаження для платника податків, з урахуванням специфіки його діяльності.

**Використання послуг з податкового консалтингу передбачає:**

- ✓ надання податкових консультацій та роз'яснень за запитом замовника;
- ✓ можливість розробки та впровадження рішень, спрямованих на підвищення рівня безпеки активів платника податків;
- ✓ оцінку можливих податкових наслідків при укладанні договорів, бухгалтерський та податковий супровід їх виконання;
- ✓ отримання практичних рекомендацій і пропозицій, спрямованих на мінімізацію виявлених (наявних) або потенційних (прихованих) податкових та юридичних ризиків і / або помилок;
- ✓ обґрунтування доцільності обрання загальної чи спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності;
- ✓ налагодження комунікації з контролюючими органами;
- ✓ урегулювання спірних моментів за результатами податкових перевірок, а також контрольних заходів інших контролюючих органів, досудове та судове врегулювання наслідків рішень, прийнятих контролюючими органами;
- ✓ розробка податкової стратегії для платника податків;
- ✓ пошук шляхів підвищення ефективності діяльності платника податку;
- ✓ консультаційна підтримка компанії при податкових перевірках та оскарженні їх результатів на етапах.

## **2.2 Податкове планування, оптимізація оподаткування та податковий комплаєнс**

Податкове планування є основним інструментом зниження податкового тиску на платника податків. Сучасне податкове

планування – це комплекс легальних дій, спрямованих на зниження податкових платежів та оптимізацію оподаткування:

- ✓ дозволяє шляхом зниження витрат на сплату податків і зборів до бюджетів суттєво покращити прибутковність бізнесу;

- ✓ здійснюється за участю спеціаліста (податкового консультанта, фінансового директора, головного бухгалтера, менеджера з бухгалтерського обліку та аудиту тощо) зі спеціальними знаннями та досвідом;

- ✓ дає можливість створення індивідуальної системи оподаткування компанії та вдосконалення діючої системи оподаткування компанії;

- ✓ передбачає разом із ощадливим виробництвом легальне вивільнення активів, які можуть бути вкладені в розвиток підприємства;

- ✓ регулярне відстеження правильності і своєчасності сплати податків і зборів;

- ✓ можливість спрогнозувати майбутні відрахування тощо.

**Податкове планування за умови його правильного застосування, наприклад, на підприємстві вирішує, зокрема, такі питання:**

- ✓ дотримання податкового законодавства через правильність розрахунків податків і зборів;

- ✓ зводить до мінімально розумного рівня зобов'язання за податками і зборами;

- ✓ збільшує прибуток;

- ✓ дозволяє розробити структуру взаємовигідних відносин із контрагентами (постачальниками, замовниками, покупцями тощо);

- ✓ ефективне управління грошовими потоками;

- ✓ уникнення штрафних санкцій.

**При податковому плануванні фахівці пропонують:**

- ✓ рекомендації, що стосуються поточної ситуації всередині компанії;

- ✓ рекомендації щодо законного зменшення податкових платежів;

- ✓ безпечні методи податкової оптимізації, що базуються на чинному законодавстві;

- ✓ діагностика стану бухгалтерського обліку та оптимізація системи бухгалтерського обліку та оподаткування;
- ✓ аудит договорів, метою якого є виявлення ризиків тощо;
- ✓ експертиза договорів щодо їх податкових наслідків;
- ✓ планування окремої операції;
- ✓ консультування щодо оподаткування прибутку підприємств, ПДВ, доходів фізичних осіб, інших податків та зборів;
- ✓ податкове планування, спрямоване на оптимізацію оподаткування всієї господарської діяльності (підприємства або групи підприємств) з побудовою ефективної структури фінансово-господарських зв'язків;
- ✓ консультування щодо виправлення помилок у податковій звітності;
- ✓ підготовка заперечень та оскаржень рішень контролюючих органів тощо.

Якщо йдеться про суб'єкта господарювання, метою діяльності якого є отримання прибутку, то важливо ще на етапі планування створення такого суб'єкта зважити всі можливі вектори його розвитку, передбачити об'єм доходів та витрат, потенційних клієнтів/контрагентів тощо. Тут особливо важливо пропрацювати такі запитання: наскільки продукція буде рентабельна у короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі? Який чистий прибуток приносить підприємство у різні податкові періоди? Які є шляхи зниження собівартості продукції? Звісно, що відповіді на всі ці запитання повинні мати економічне та юридичне обґрунтування.

#### **Приклади методів податкового планування:**

- ✓ *заміна суб'єкта оподаткування* – ґрунтується на використанні в цілях податкової оптимізації такої організаційно-правової форми ведення бізнесу, щодо якої діє більш сприятливий режим оподаткування (наприклад, включення в бізнес-схему неприбуткових організацій, що мають пільги в оподаткуванні, – дозволяє законним способом економити на сплаті податків. При цьому слід зважати на те, щоб виникла ситуація, за якої організація може втратити статус неприбуткової);

✓ *заміна виду діяльності* – передбачає перехід на здійснення нових видів діяльності, більш прийнятних з огляду на оподаткування (тут слід зважати на КВЕД, враховувати попит і пропозицію тощо);

✓ *заміни податкової юрисдикції* – полягає в реєстрації організації на території, що за певних умов пропонує пільгове оподаткування. Як приклад, найчастіше пропонується обрання офшорної юрисдикції. Хоча такий варіант є прийнятним не для всіх платників податків і за сучасних міжнародних податкових відносин, пов'язаних з обміном податковою інформацією, для певних категорій платників податків може їм суттєво нашкодити. З огляду на це, названий метод податкового планування має значні ризики. Тут слід зважати також на те, що з січня 2024 р. в ЄС почала діяти уніфікована процедура ідентифікації бізнесу як офшорного (відповідно до положень Anti Tax Avoidance Directive 3 (ATAD 3)). Про це детальніше йдеться далі – при розгляді питання про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Помилково вважати, що податкове планування має значення лише для юридичних осіб. Нині для **фізичних осіб податкове планування також передбачає:**

✓ *підтвердження законності походження майна, коштів, активів*, аби у майбутньому ними можна було б вільно розпоряджатися;

✓ *стратегічне податкове планування* є плануванням на довгострокову перспективу, передбачає пошук можливостей законного використання податкових пільг;

✓ *розумне, ощадливе розпорядження своїми доходами* – передбачає також фінансове планування, інвестування, прорахунок доцільності реалізації майна у конкретний момент і конкретним особам (наприклад, операції між членами сім'ї першого і другого ступенів споріднення) тощо;

✓ *вибір системи оподаткування* – має особливе значення для фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність (вибір загальної системи оподаткування чи спрощеної системи оподаткування обліку та звітності);

✓ *письмове оформлення фінансових операцій з іншими фізичними особами* – має значення для юридичного підтвердження їх учинення, для підтвердження законності походження певних коштів, активів тощо;

✓ *моніторинг змін у податковому законодавстві;*

✓ *моніторинг наявності/відсутності заборгованості зі сплати податків.*

Деякі практикуючі юристи у галузі податкового права схиляються до того, що нині на заміну податковому плануванню прийшов податковий комплаєнс.

Варто також звертати увагу на місце податкового планування загалом у системі бізнес-планування, оптимізації бізнес-процесів та виробництва.



Опрацюйте приклади використання Lean-технологій у податковому плануванні<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Детальніше про методологію Lean можна дізнатись, зокрема, на сайті Lean інституту в Україні. URL: <https://lean.org.ua/>.

## Тема 3

# ОПТИМІЗАЦІЯ ТА МІНІМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ: ПОНЯТТЯ, МЕЖІ, ТИПОВІ ПОМИЛКИ, РИЗИКИ

---

### 3.1 Оптимізація оподаткування (податкова оптимізація) та мінімізація податків

Оптимізація оподаткування (податкова оптимізація) відбувається у межах податкового планування та полягає в оптимальному виборі наявних прогалин законодавства для отримання з них вигоди, а також у визначенні ризиків для платника податків і виборі стратегії захисту від підвищених ризиків, ґрунтуючись на тлумаченні таких прогалин на користь платника податків. Заходи у межах оптимізації оподаткування пов'язані, наприклад, із вибором часу, місця та видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних для платника податків правочинів.

#### **Мета оптимізації оподаткування:**

- ✓ зниження загального податкового навантаження і недопущення штрафних санкцій з боку контролюючих органів;
- ✓ зниження витрат на сплату деяких податків і зборів;
- ✓ збільшення грошових надходжень і матеріальних активів платника податків за рахунок законної податкової мінімізації;
- ✓ застосування податкових пільг.

#### **Комплекс робіт з оптимізації оподаткування охоплює:**

- ✓ аналіз первинної документації, договорів, податкового та бухгалтерського обліку платника податків з метою виявлення ризиків, помилок, їх усунення;
- ✓ перевірку на предмет відповідності законодавству схем оподаткування, розроблених для конкретного платника податків;
- ✓ підбір та обґрунтування оптимальної системи оподаткування, спрямованої на зменшення податкового навантаження;
- ✓ виявлення податкових пільг і пошук можливих варіантів скорочення витрат на сплату податків і зборів;

- ✓ опрацювання умов усунення подвійного оподаткування за певних обставин;
- ✓ створення та супровід податкового календаря (графіку сплати податків і зборів);
- ✓ оцінку ризиків при застосуванні законних схем оптимізації оподаткування;
- ✓ моніторинг та аналіз змін у податковому та іншому законодавстві.

До робіт, пов'язаних з оптимізацією оподаткування, залучаються юристи, економісти, бухгалтери, фінансисти, аудиторів та інші фахівці.

Будь-яка схема з оптимізації оподаткування перед впровадженням перевіряється на відповідність таким

**критеріям:**

- ✓ *законність;*
- ✓ *розумність і доцільність;*
- ✓ *ефективність;*
- ✓ *автономність;*
- ✓ *надійність.*

### **Мінімізація оподаткування**

Оптимізація оподаткування пов'язана також із мінімізацією оподаткування. Зрозуміло, що остання є способом сплати щонайменших сум податків і зборів. І тут дуже легко перейти до ухилення від сплати податків і зборів, тобто до незаконних дій. В Україні термін «мінімізація оподаткування» досить часто розглядається крізь призму саме ухилення від сплати податків і зборів. Водночас мінімізація оподаткування також може бути законною і бути результатом впровадження законних заходів податкового планування та оптимізації оподаткування, якщо платник податків у підсумку досягає запланованого рівня фінансових показників та очікуваних результатів.

Про законність мінімізації оподаткування може свідчити дотримання строків сплати податків і зборів, рівномірність формування податкових зобов'язань відповідно до наявних фінансових ресурсів при забезпеченні запланованого рівня прибутку.

### 3.2 Схеми оптимізації оподаткування та їх ризики

Якщо метою діяльності платника податків є отримання прибутку, то у межах такої діяльності суб'єкт, як правило, намагається отримати максимально можливий прибуток після оподаткування, а також розраховує на збільшення його фінансових і матеріальних ресурсів. Зменшення витрат на сплату податків і зборів є інструментом, що може використовуватися у цьому процесі, але це не має бути метою діяльності платника податків.

Також оптимізація оподаткування не повинна зводитися до мінімальних чи нульових значень податкових зобов'язань. Адже у такому разі виникає питання доцільності подальшого здійснення такої діяльності та функціонування платника податків як, наприклад, суб'єкта господарювання.

Будь-яку схему оптимізації оподаткування слід чітко обґрунтувати на предмет її законності. Фахівці наголошують на тому, що при виборі оптимізаційної схеми слід керуватися принципом «вигода від оптимізації повинна відповідати ризику такої оптимізації».

У відкритих джерелах інформації регулярно оприлюднюються приклади схем оптимізації оподаткування. Розглянемо деякі із них.

Схема перенесення виконання податкових зобов'язань на пізніші терміни, що передбачає обрання таких правочинів, які юридично мають тривалий характер. **Зокрема: замість договору купівлі продажу консультанти можуть запропонувати укласти договір зберігання із подальшою реалізацією товару у майбутньому; використання посередників, укладення договорів доручення і комісії для збільшення розриву в часі між діями контрагентів і виникненням податкових зобов'язань.**



Розгляньте та проаналізуйте таку заміну операцій, зважаючи на норми ЦК і ПК України.

Перенесення виконання податкових зобов'язань на пізніші терміни у контексті оптимізації оподаткування не слід



розглядати через розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, передбачене у ст. 100 ПК України та детальніше регламентоване у Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, який затверджений колишнім Міністерством доходів і зборів України від 10.10.2013 р. № 574. Так, розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120% річних облікової ставки НБУ, діючої на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України<sup>1</sup>, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

**Схема, коли зарплата виплачується через договори оренди зі співробітниками.** Платник податків – суб'єкт господарювання, який має найманих працівників, укладає зі своїми працівниками договори оренди у них автомобілів, комп'ютерів тощо. У такий спосіб можна коригувати фінансові результати до оподаткування, що, натомість, дозволяє зменшити, наприклад, розмір податку на прибуток підприємств. Така схема хоча і на перший погляд виглядає законною, водночас вона є вкрай ризиковою, оскільки дуже ймовірно, що контролюючі органи зможуть довести, що єдиною метою здійснення таких

---

<sup>1</sup> Див.: Перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1235 з подальшими змінами.

операцій є не так оптимізація оподаткування, як ухилення від оподаткування.

**Схема «дроблення» бізнесу.** Законною така схема буде у тому разі, якщо ведення бізнесу, здійснення господарської діяльності, укладення і виконання договорів розподіляється, наприклад, між юридичними особами, що входять до холдингу, за профілем чи/та особливостями їхньої діяльності, враховуючи місце розташування виробничих потужностей і місць збуту, попит споживачів, проживання співробітників, логістики тощо. Також холдинг може створити підприємства, які є платниками єдиного податку, задля виконання обслуговування холдингу, виконання певних сервісних функцій (наприклад, прибирання офісів, вантажно-розвантажувальні роботи, технічне обслуговування обладнання). Якщо ж «дроблення» бізнесу відбувається між пов'язаними юридичними особами, які здійснюють однакову діяльність, підпадають під централізоване управління тощо, або ведення бізнесу через декількох платників єдиного податку (інколи «декілька» – це може бути і сотня платників), то така схема є сумнівною на предмет її законності; дуже ймовірно, що метою такої оптимізації оподаткування знову ж таки є ухилення від сплати податків і зборів. Для обґрунтування законності оптимізації можна використовувати доктрину ділової мети (розумної економічної причини). Про цю доктрину та відповідну судову практику йдеться далі – у темі, присвяченій ризиковим планкам податків і ризиковим контрагентам.

Відповідно до *постанови Верховного Суду від 28.02.2023 р. у справі № 160/13387/19* «...для цілей податкового обліку беруться до уваги насамперед економічні наслідки, створені господарськими операціями, а не особливості оформлення відповідних операцій. Для з'ясування дійсного економічного змісту господарської операції варто аналізувати кінцевий економічний ефект у вигляді фактичного приросту (зміни вартості) активів, який настав або повинен був настати в результаті здійснення відповідної операції, незалежно від недоліків (зокрема й наявності/відсутності окремих реквізитів) оформлених первинних документів, оскільки основною вимогою

до первинного документа є його здатність до ідентифікації змісту посвідченої ним господарської операції та її учасників».

Сумнівними будуть заходи з оптимізації оподаткування, коли, наприклад, підприємство реалізує продукцію через платника єдиного податку з мінімальною націнкою, щоб перевести податкове навантаження на нього. Однак тут уже виникає питання про реальність господарської операції.

### **Схеми оптимізації оподаткування під час продажу бізнесу:**

✓ під час відчуження бізнесу чи окремих активів можна використовувати операції, які не є об'єктом оподаткування ПДВ. Наприклад, відповідно до норм ПК України не є об'єктом оподаткування операції з продажу корпоративних прав;

✓ якщо суб'єкт господарювання має за мету продати частину своїх активів, застосовують схему реорганізації платника податків через виділ, оскільки за ПК України не є предметом оподаткування операції з реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб;

✓ продають бізнес часто безпосередні кінцеві бенефіціари, якими є фізичні особи. У такому разі можна скористатися податковими пільгами із податку на доходи фізичних осіб;

✓ відчуження майна фізичними особами через створення ними юридичної особи, внесення відповідного майна до статутного капіталу та подальшого відчуження корпоративних прав<sup>1</sup>.

**Схема із працевлаштуванням ФОПів.** Це вже своєрідна класична схема оптимізації оподаткування, яка може тягнути за собою і порушення норм трудового законодавства, і мати за мету ухилення від сплати податків і зборів. Дійсно, є випадки, коли для виконання певної роботи укладаються договори підряду, надання послуг тощо. Однак якщо виконання таких функцій реально здійснюється на постійній основі і може бути оформлене через укладання трудового договору, то ця схема буде сумнівною на предмет її законності.

---

<sup>1</sup> Пітецький В. Податкова оптимізація під час продажу бізнесу. Юридична газета. 2023. 28 грудня 2023 р. URL: <https://jur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/podatкова-optimizaciya-pid-chas-prodazhu-biznesu.html>.

**До незаконних схем оптимізації оподаткування (йдеться, зокрема, й про ухилення від оподаткування) можна віднести, наприклад, такі:**

✓ використання конвертаційних центрів;  
✓ укладання фінансових, недійсних, нікчемних правочинів;

✓ залучення «номінальних» директорів (це питання розглядаємо далі – у межах особливостей обміну податковою інформацією та фінансового моніторингу);

✓ порушення суб'єктами господарювання лімітів розрахунків готівкою, подальше введення в обіг цієї готівки;

✓ продаж активів компанії за заниженою за документами вартістю завдяки їх псуванню чи фіктивному знищенню;

✓ використання фіктивних фірм. Слід пам'ятати, що у чинному КК України відсутня стаття, яка передбачає кримінальну відповідальність за фіктивне підприємництво. У 2019 р. було виключено ст. 205 КК України<sup>1</sup>. Водночас є ст. 55<sup>1</sup> ГК України «Фіктивна діяльність суб'єкта господарювання», в якій визначено такі **ознаки фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності ФОП, зокрема визнання реєстраційних документів недійсними:**

- зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи;
- незареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством;
- зареєстровано (перереєстровано) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею

---

<sup>1</sup> Рекомендуємо ознайомитись із постановою Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19 (провадження № 11-200апп21), де Суд відступив від висновку Верховного Суду України, викладеного в постанові від 01.12.2015 р. у справі № 826/15034/14 (№ 21-3788а15), з огляду на те, що Верховний Суд України помилково поширив на податкові правовідносини норму ст. 205 КК України, яка мала інший предмет регулювання. Велика Палата Верховного Суду визнала необґрунтованим висновок про те, що статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний із легальною підприємницькою діяльністю, у зв'язку із чим господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку.

(оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження;

- зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників.



Проаналізуйте приклади роботи конвертаційних центрів, викладені у Системному звіті Ради бізнес-омбудсмена<sup>1</sup> (зокрема, через використання підприємств, які займаються фіктивною господарською діяльністю; «податкові ями», «транзитори»). Визначте норми, що порушуються, і які це має наслідки для держави та платника податків. Як держава може протидіяти конвертаційним центрам? Розгляньте відповідну судову практику.

Викликає інтерес вітчизняна судова практика щодо встановлення правосуб'єктності суб'єкта господарювання з ознаками фіктивності. Відповідно до сучасної судової практики (*постанова Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі №160/3364/19*<sup>2</sup>) суб'єкт господарювання з ознаками фіктивності є правосуб'єктним.

«98. Відповідно до частини восьмої статті 9 Закону № 996-XIV відповідальність за несвоечасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

99. Аналіз цієї норми дає підстави вважати, що відповідальність, зокрема, за недостовірність відображених у первинних документах даних покладена саме на ту особу, яка складала та підписала ці документи. Відтак кожен з учасників

---

<sup>1</sup> Адміністрування податків, які сплачує бізнес. Системний звіт Ради Бізнес Омбудсмена, 2020. С. 171-173.

<sup>2</sup> Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі №160/3364/19. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/105852864?utm\\_source=jurliga.ligazakon.ua&utm\\_medium=news&utm\\_content=jl03](https://verdictum.ligazakon.net/document/105852864?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03).

господарської операції відповідає лише за ті відомості, які до первинного документа вносив він сам.

100. Таким чином, у приписах частини восьмої статті 9 Закону № 996-XIV знайшов відображення принцип індивідуальної відповідальності платника податків.

101. Водночас немає жодних підстав перекладати на платника податків відповідальність за внесення до первинних документів недостовірних даних іншою особою. Інакше це суперечитиме принципу індивідуальної відповідальності та визначеним у статті 16 ПК України обов'язкам платника податків, до яких не віднесено те, що останній повинен дбати про правомірність податкового обліку контрагента.

102. При цьому важливо враховувати фактичну можливість платника податків усвідомлювати той факт, що від імені задекларованого в первинних документах суб'єкта господарювання діють неуповноважені особи. Мають бути наявні докази того, що законними заходами добросовісний платник податків міг перевірити правдивість відповідних первинних документів, а також мав достатні підстави, діючи з належною обачністю, для обґрунтованих сумнівів у достовірності складених іншими особами первинних документів. Інакше тлумачення норм податкового законодавства фактично перекладає обов'язок здійснення податкового контролю на самих платників податків.

103. Принцип індивідуальної відповідальності платника податків також застосував ЄСПЛ у рішеннях у справах «Бізнес Супорт Центр проти Болгарії», «Булвес АД проти Болгарії», «Інтерсплав проти України», визначивши, що платник податків не може нести відповідальність за зловживання свого контрагента, якщо не буде доведено залученість цього платника до таких зловживань.

104. Зокрема, у пунктах 70, 71 рішення у справі «Булвес АД проти Болгарії» ЄСПЛ дійшов висновків, що коли національна влада за відсутності будь-яких вказівок на пряму участь фізичної або юридичної особи у зловживаннях, пов'язаних зі сплатою ПДВ, що нараховується при низці операцій з поставок, або будь-яких вказівок на обізнаність 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. Ураховуючи своєчасне і повне виконання компанією-заявником своїх обов'язків з декларування ПДВ, неможливості з її сторони забезпечити дотримання постачальником його обов'язків щодо декларування ПДВ і той факт, що не було жодного шахрайства стосовно системи оподаткування, про яке компанія-заявник знала чи могла знати, Суд вважає, що компанія-заявник не повинна нести відповідальність за наслідки невиконання постачальником його обов'язків щодо своєчасного декларування ПДВ і, як наслідок, сплачувати ПДВ повторно разом з пенею. Суд вважає, що такі вимоги прирівнюються до надзвичайного обтяження для компанії-заявника, що порушило справедливий баланс, який повинен був підтримуватися між вимогами загальних інтересів та вимогами захисту права власності.

105. З огляду на викладене, Велика Палата Верховного Суду вважає, що платник податків не може бути обмежений у використанні первинного документа для цілей податкового обліку в тому разі, якщо безпосередньо він не вносив до такого документа неправдиві (недостовірні) відомості. Усі негативні наслідки, пов'язані з недостовірністю даних, зазначених у первинному документі, мають покладатися винятково на ту особу, яка їх внесла. Отже, якщо іншою особою були внесені до документа відомості щодо учасника господарської операції, який має дефекти правового статусу, то добросовісний платник податків, який скористався відповідним документом для підтвердження даних свого податкового обліку, не може зазнавати жодних негативних наслідків у тому разі, якщо інші обставини, зазначені в первинному документі, зокрема рух відповідних активів, мали місце. При цьому має враховуватися реальна можливість платника податків пересвідчитися у тому,

чи були достовірними відомості, що внесені до первинного документа його контрагентом».

Про індивідуальну відповідальність за внесення до первинних документів недостовірних даних контрагентом йдеться також у постановвах КАС Верховного Суду від 24.11.2022 р. у справі № 908/1720/21 (908/2380/21)<sup>1</sup> та від 07.12.2022 р. у справі № 908/1720/21 (908/2202/21)<sup>2</sup>: немає жодних підстав перекладати на платника податків відповідальність за внесення до первинних документів недостовірних даних контрагентом. Такі дії суперечитимуть принципу індивідуальної відповідальності та визначеним у ст. 16 ПК України обов'язкам платника податків, до яких не віднесено те, що останній повинен дбати про правомірність податкового обліку контрагента (за відсутності доказів залучення такого платника (позивача у цій справі) до зловживань зі сторони контрагента, чого не було доведено відповідачем).

Враховуючи правовий висновок, викладений у постанові Великої Палати Верховного Суду у справі № 160/3364/19, у постанові КАС Верховного Суду від 09.09.2022 р. у справі № 826/25708/15<sup>3</sup> йдеться про те, що усі негативні наслідки, пов'язані з недостовірністю даних, зазначених у первинному документі, мають покладатися лише на ту особу, яка їх внесла. Отже, якщо інша особа внесла до документа відомості щодо учасника господарської операції, який має дефекти правового статусу, то добросовісний платник, який скористався відповідним документом для підтвердження даних свого податкового обліку, не може зазнавати жодних негативних наслідків, якщо існували інші обставини, зазначені в первинному документі, зокрема рух відповідних активів. Має враховуватися реальна можливість платника пересвідчитися в тому, чи були достовірними відомості, внесені його контрагентом до первинного документа. При цьому

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 24.11.2022 р. у справі № 908/1720/21 (908/2380/21). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107746464>.

<sup>2</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 07.12.2022 р. у справі № 908/1720/21 (908/2202/21). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108025224>.

<sup>3</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 09.09.2022 р. у справі № 826/25708/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106190873>.



оцінювати зміст вироку в кримінальних справах має адміністративний суд, який розглядає податковий спір. Крім того, дефекти процедури реєстрації юридичної особи, які не можуть бути усунуті, натомість є підставою для припинення юридичної особи.

Відмітимо, що у попередній судовій практиці сформувалося інше бачення, ніж те, що сформульоване у постанові Великої Палати Верховного Суду. Зокрема, у постанові Верховного Суду України від 01.12.2015 р. у справі №826/15034/14 зазначалося наступне: господарські операції суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку; статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю, у зв'язку з чим господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку. Така позиція обґрунтовувалася тим, що на той час діяла стаття – фіктивне підприємництво (ст. 205 КК): створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона.

На межі законності є схема оптимізації оподаткування, яка передбачає переказ коштів у країни (території) з меншим рівнем оподаткування. Також з боку податкових органів виникають питання, коли платник податків здійснює господарську діяльність, надає послуги, виконує роботи тоді, коли у нього реально недостатньо для цього матеріальних і технічних потужностей, недостатньо працівників, коли продукція реалізується за завищеними чи заниженими цінами. Тобто викликає сумніви реальність відповідних господарських операцій.



Проаналізуйте приклади використання податкового планування та оптимізації оподаткування із використанням офшорів. Подивіться фільм «Пральня» («The Laundromat»), 2019 р.

Отже, завжди слід ретельно опрацьовувати всі можливі способи оптимізації та мінімізації оподаткування на предмет їх законності та працювати винятково із законними схемами.

### **3.3 Типові помилки впровадження схем оптимізації оподаткування та ризикові платники податків**

На практиці непоодинокими є випадки розроблення та використання різноманітних схем оптимізації оподаткування та мінімізації податків. І при цьому як консультанти, так і платники податків можуть припускатись помилок. Розглянемо деякі з них<sup>1</sup>.

#### **1. Пошук довготривалої або вічної схеми оптимізації.**

Оптимізація оподаткування пов'язана з оптимізацією усіх бізнес-процесів платника податків. Діяльність суб'єкта господарювання є динамічним явищем, має підлаштовуватися під зміни попиту і пропозиції. Відповідно, рідко коли можуть залишатися усталеними і беззмінними обсяги надходжень і витрат. З огляду на це, оптимізація оподаткування має бути ефективною та враховувати вплив різних факторів на розміри сум податків і зборів.

**2. Пошук універсальної і єдиної схеми оптимізації оподаткування.** Такої схеми не існує, оскільки всі платники податків є індивідуальними, мають особливості своєї діяльності. Можна взяти за основу розроблену для когось законну схему, але обов'язково враховувати особливі умови діяльності платника податків (зокрема, КВЕДи, систему оподаткування, право на ті чи інші податкові пільги).

**3. Відсутність розрахунків або помилки в розрахунках при виборі шляху оптимізації.** Як і у попередній ситуації, слід враховувати індивідуальність платника податків. При здійсненні обрахунків прогнозів майбутніх, запланованих надходжень, витрат, збитків, слід спиратися на показники діяльності саме цього платника податків. Тут також важливо, аби платник податків надав консультанту-оптимізатору необхідні достовірні дані і показники. Якщо ж йдеться про попередні

---

<sup>1</sup> Використання схем оптимізації.  
<https://www.buhuslugi.com.ua/ua/informatsiya/informatsiya-dlya-yuridichnikh-osib/vikoristannya-skhem-optimizatsiji.html>

розрахунки для майбутнього суб'єкта господарювання, то слід спиратися на середньозважені показники діяльності подібних суб'єктів, які вже є платниками податків і зборів.

**4. Вибір шляхів оптимізації за неповними або необ'єктивними даними.** Інколи податковий консультант-оптимізатор пропонує схему, яку вкрай складно (чи майже неможливо) втілити на практиці. З огляду на це, не буде зайвою співпраця із податковим консультантом, який розробив, індивідуально підібрав законну схему оптимізації оподаткування у практичному її провадженні. Також практикується залучення інших консультантів для обговорення розробленої схеми. В останньому випадку, звісно, будуть додаткові витрати на послуги відповідних фахівців.

**5. Некоректне або неграмотне впровадження оптимізації.** Як уже зазначалося, оптимізація оподаткування передбачає також оптимізацію бізнес-процесів. Якщо платник податків має колектив працівників, то про заходи з оптимізації оподаткування мають знати і працівники. Або ж працівники мають розуміти, що бізнес-процеси оптимізуються і це сприятиме підвищенню показників і їхньої роботи, і результатів діяльності колективу загалом. Тобто має бути взаєморозуміння і зацікавленість у досягненні стратегічних цілей. Задля цього організовуються тим-білдінги, спільні семінари, зустрічі, обговорення.

**6. Невраховання ризиків оптимізації оподаткування.**

**Ризики оптимізації:**

- ✓ посилена додаткова увага з боку контролюючих органів;
- ✓ позапланові податкові перевірки;
- ✓ донарахування податків і зборів, штрафи;
- ✓ ухилення від сплати податків і зборів;
- ✓ морально-репутаційні ризики (пов'язані зі співпрацею із ненадійними контрагентами);
- ✓ відсутність економічного ефекту.

Найважливіше, мабуть, це не перейти до ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Також будь-яку схему оптимізації оподаткування слід чітко обґрунтувати, аби по відношенню до платника податків не можна було б застосувати

критерії ризиковості, щоб платнику податку податків не приписували ризик порушення податкового законодавства з усіма юридичними наслідками. Відповідно до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165, **ризик порушення податкового законодавства з боку платника ПДВ – ймовірність** складення та надання податкової накладної/розрахунку коригування для реєстрації в Реєстрі за наявності об'єктивних ознак неможливості здійснення операції з постачання товарів/послуг, дані про яку зазначено в такій податковій накладній/розрахунку коригування, та/або ймовірності **уникнення** платником ПДВ виконання свого податкового обов'язку. А **податковим правопорушенням**, відповідно до ст. 109 ПК України, є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПК України) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПК України. Порушення податкового законодавства та порушень вимог, установлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену ПК України та іншими законами України.

**Критерії ризиковості платника ПДВ** визначені у Додатку 1 названого вище Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних № 1165:

1) платника ПДВ зареєстровано (перереєстровано) на підставі недійсних (втрачених, загублених) та підроблених документів згідно з інформацією, наявною в контролюючих органах;

2) платника ПДВ зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління неіснуючим, померлим, безвісти зниклим особам згідно з інформацією, наявною в контролюючих органах;

3) платника ПДВ зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами, що не мали наміру провадити фінансово-господарської діяльності або здійснювати повноваження, згідно з інформацією, наданою такими особами;

4) платника ПДВ зареєстровано (перереєстровано) та ним проваджено фінансово-господарську діяльність без відома і згоди його засновників і призначених у законному порядку керівників згідно з інформацією, наданою такими засновниками та/або керівниками;

5) платник ПДВ – юридична особа не має відкритих рахунків у банку/небанківського надавача платіжних послуг, крім рахунків у Казначействі (крім бюджетних установ);

6) платником ПДВ не подано контролюючому органу податкової звітності з ПДВ за два останніх звітних (податкових) періоди всупереч нормам підпункту 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 та абз. 1 п. 49.2 і п. 49.18 ст. 49 ПК України, з урахуванням вимог підпункту 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення»;

7) платником податку на прибуток підприємств не подано контролюючому органу фінансової звітності за останній звітний період всупереч нормам підпункту 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 та п. 46.2 ст. 46 ПК України, з урахуванням вимог підпункту 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу;

8) у контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування.

Наказом ДПС України від 11.01.2023 р. № 17 затверджено довідник кодів податкової інформації, яка є підставою для прийняття рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку. Він містить 18 кодів: від придбання і постачання товару, походження якого не прослідковується за ланцюгом постачання, до керівника та/або особи, яка має право підпису (посадова особа платника податку),

є особою, яка займає аналогічну посаду більше ніж у п'яти (включно) платників податку.

**Довідник кодів податкової інформації, яка є підставою для прийняття рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника ПДВ<sup>1</sup>:**

<i>Код</i>	<i>Назва</i>
01	постачання товару, походження якого не прослідковується за ланцюгом постачання
02	придбання товару, походження якого не прослідковується за ланцюгом постачання
03	відсутність необхідних умов та/або обсягів матеріальних ресурсів для виробництва товарів, виконання робіт або надання послуг в обсягах, відображених у податковій накладній/розрахунку коригування (відсутні відомості про об'єкти оподаткування, відсутнє придбання послуг оренди об'єктів оподаткування, послуг транспортування, послуг оренди місць зберігання товарно-матеріальних цінностей, послуг оренди місць зберігання паливно-мастильних матеріалів тощо), відповідно до поданої до контролюючих органів звітності
04	постачання товарів, відмінних від придбаних, за відсутності умов та/або матеріальних ресурсів для виробництва таких товарів
05	постачання товарів платнику(-ам) податку, який(-і) здійснює(-ють) постачання товарів, відмінних від придбаних
06	платник податку задіяний у здійсненні групою платників податку, у тому числі щодо яких прийняте рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку, циклу операцій один з одним щодо придбання/реалізації одного й того самого товару/послуги для формування штучного обсягу такого товару/послуги
07	недостатня кількість трудових ресурсів, необхідних для здійснення господарської операції в обсягах, зазначених у

<sup>1</sup> Довідник кодів податкової інформації, яка є підставою для прийняття рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника ПДВ. URL: <https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/650036.html>.

	податковій накладній/розрахунку коригування (за відсутності інформації щодо придбання послуг з виконання робіт, які необхідні для здійснення господарської операції)
08	постачання с/г продукції за відсутності придбання такої продукції, сплати земельного податку (сплати єдиного податку для платника податку, який перебуває на спрощеній системі оподаткування четвертої групи) та/або придбання пального, мінеральних добрив, допоміжних послуг з вирощування с/г продукції за наявності земельних ділянок
09	відсутня/анульована ліцензія, видана органами ліцензування, які засвідчують право платника податку на виробництво та/або торгівлю підкацизними товарами (продукцією), визначеними підпунктами 215.3.1, 215.3.2, 215.3.3 <sup>1</sup> , 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПК України
10	у податковій звітності платника податку не відображені доходи, нараховані та виплачені самозайнятим та/або фізичним особам за виконані роботи чи надані послуги
11	накопичення залишків нереалізованих товарів за відсутності (недостатності) місць для їх зберігання (власних, орендованих складських приміщень) відповідно до поданої до контролюючих органів звітності
12	постачання товарів (послуг) платнику(-ам) податку, щодо якого(-их) прийняте рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку
13	придбання товарів (послуг) у платника(-ів) податку, щодо якого(-их) прийняте рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку
14	постачання товарів/послуг за рахунок сформованого реєстраційного ліміту ( $\Sigma$ накл) у зв'язку з придбанням товарів, не пов'язаних з господарською діяльністю платника податку
15	постачання/придбання товарів з обмеженим терміном придатності за відсутності їх реалізації та/або переробки, та/або відповідних засобів зберігання, та/або придбання послуг оренди відповідних основних засобів
16	наявність інформації щодо застосування до платника податку спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів

	(санкцій) відповідно до прийнятих рішень РНБО України, введених у дію указами Президента України
17	наявність інформації щодо застосування до засновників/посадових осіб платника податку спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій) відповідно до прийнятих рішень РНБО України, введених у дію указами Президента України
18	керівник та/або особа, яка має право підпису (посадова особа платника податку), є особою, яка займає аналогічну посаду більше ніж у п'яти (включно) платників податку

Також у Додатку 3 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних № 1165 визначено **критерії ризиковості здійснення операцій:**

1. Обсяг постачання товару/послуги, згідно з кодом УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг/умовним кодом такого товару, зазначений у податковій накладній/розрахунку коригування до податкової накладної на збільшення суми податкових зобов'язань, яку/який подано для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Реєстр), перевищує величину залишку, що визначається як різниця між обсягом придбання на митній території України такого/такої товару/послуги (крім обсягу придбання товарів/послуг за операціями, які звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) та/або ввезення на митну територію України такого товару, зазначеного з 1 січня 2017 р. в отриманих податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих у Реєстрі, і митних деклараціях, збільшеного у 1,5 рази, та обсягом постачання відповідного товару/послуги, зазначеного/зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих з 1 січня 2017 р. у Реєстрі за відсутності такого товару/послуги згідно з кодом УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг/умовного коду товару у врахованій таблиці даних платника податку.



2. Відсутність (анулювання, зупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, які засвідчують право платника податку на виробництво, експорт, імпорт і оптову торгівлю підакцизними товарами (продукцією), визначеними підпунктами 215.3.1 і 215.3.2 п. 215.3 ст. 215 ПК України, стосовно товарів, зазначених платником податку в податковій накладній/розрахунку коригування, поданих для реєстрації в Реєстрі на дату їх складення.

3. Відсутність на дату складення податкової накладної/розрахунку коригування відомостей (актуального запису) в Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального щодо суб'єкта господарювання, який подав для реєстрації в Реєстрі податкову накладну/розрахунок коригування, у яких зазначено товар (пальне) за кодами згідно з УКТЗЕД відповідно до підпункту 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПК України.

4. Складення розрахунку коригування постачальником товарів/послуг до податкової накладної, що складена на отримувача – платника ПДВ, якщо передбачається зміна номенклатури товару/послуги (для товарів за кодами згідно з УКТЗЕД – зміна перших чотирьох цифр кодів, а для послуг за кодами відповідно до Державного класифікатора продукції та послуг – перших двох цифр кодів, за умовними кодами такого товару – перших п'яти цифр кодів), за відсутності у врахованій таблиці даних платника податку товару/послуги згідно з кодом УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг/умовного коду товару, на який здійснюється зміна номенклатури товару/послуги.

5. Перевищення суми компенсації вартості товару/послуги, зазначеного/зазначеної в розрахунку коригування на зменшення суми податкових зобов'язань, поданого отримувачем такого товару/послуги для реєстрації в Реєстрі, над величиною залишку, що визначається як різниця між обсягом придбання на митній території України такого/такої товару/послуги (крім обсягу придбання товарів/послуг за операціями, які звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) з 01.01.2017 р., зазначеного постачальником у

zareestrovanih u Reestri podatkovih nakladnih/rozrahunkah korигування, складених на отримувача такого/такої товару/послуги, та обсягу постачання з 01.01.2017 р., зменшеного у 1,5 рази та зазначеного отримувачем у зареєстрованих у Реєстрі податкових накладних/розрахунках коригування на постачання такого/такої товару/послуги.

6. Подання для реєстрації в Реєстрі розрахунку коригування на зменшення податкових зобов'язань до податкової накладної, складеної та зареєстрованої постачальником товарів/послуг на неплательника податку на додану вартість, у строк, що перевищує 30 календарних днів з дня складення податкової накладної, зареєстрованої в Реєстрі без порушення граничних строків реєстрації, встановлених Кодексом, крім розрахунку коригування до податкової накладної, у якій відображені операції з постачання електричної енергії (товарна підпозиція 2716 згідно з УКТЗЕД), постачання природного газу (окремі товарні підпозиції згідно з УКТЗЕД), постачання теплової енергії (умовний код товару 00401).

На протипагу критеріям ризиковості платника ПДВ у Додатку 2 названого вище Порядку № 1165 викладено Перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника ПДВ. Тобто у процесі податкового планування та оптимізації оподаткування слід зважати і на такі показники, намагатися відповідати їм також.

**Наслідки віднесення підприємства до ризикових:**

- ✓ зупинення реєстрації ПН/РК;
- ✓ включення платника до переліку ризикових.

У разі встановлення контролюючим органом відповідності платника ПДВ хоча б одному з критеріїв ризиковості, передбачених Порядком № 1165, комісіями з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі територіальних органів ДПС України (далі – комісії регіонального рівня) приймається відповідне рішення та через автоматизовану систему «Єдине вікно подання електронних документів» ДПС України надсилається в день його прийняття із зазначенням підстави. У приватній частині Електронного кабінету (меню «Моніторинг ПН/РК») платникам забезпечено

можливість доступу до інформації щодо відповідності критеріям ризиковості, передбачених цим Порядком. Саме через Електронний кабінет рекомендується надати інформацію та копії документів для виключення його з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості.

Згідно з п. 6 Порядку № 1165 у разі отримання рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку платник податку має право подати на розгляд комісії регіонального рівня інформацію та копії відповідних документів, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

Комісією регіонального рівня розглядається питання виключення платника податку з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, у разі виявлення обставин та/або отримання інформації, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, та/або отримання інформації та копій відповідних документів від платника податку, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

**Документами, необхідними для розгляду питання виключення платника податку з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, можуть бути:**

✓ договори, зокрема зовнішньоекономічні контракти, з додатками до них;

✓ договори, довіреності, акти керівного органу платника податку, якими оформлено повноваження осіб, які одержують продукцію в інтересах платника податку для здійснення операції;

✓ первинні документи щодо постачання/придбання товарів/послуг, зберігання і транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи (інвентаризаційні описи), у тому числі рахунки-фактури/інвойси, акти приймання-передачі товарів (робіт, послуг), з урахуванням наявних типових форм та галузевої специфіки, накладні;

✓ розрахункові документи та/або банківські виписки з особових рахунків;

✓ документи щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявність яких передбачено договором та/або законодавством;

✓ інші документи, що підтверджують невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

Інформацію та копії документів, подані платником податку, комісія регіонального рівня розглядає протягом семи робочих днів, що настають за датою їх надходження, та приймає відповідне рішення. За результатами розгляду інформації та копій документів комісією регіонального рівня приймається рішення про відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, яке платник податку отримує в електронному кабінеті у день його прийняття.

У разі прийняття комісією регіонального рівня рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку за результатами розгляду інформації та копій документів, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, попереднє рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку втрачає чинність.

У рішенні про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку за результатами розгляду інформації та надісланих копій документів, комісія регіонального рівня у відповідних полях рішення зазначає детальну інформацію, за якою встановлено відповідність критеріям ризиковості платника податку, зазначає/обирає з переліку документ/документи, не наданий/не надані платником податку, який може/які можуть свідчити про невідповідність критеріям ризиковості платника податку.

Виключення платника податку з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, здійснюється в день проведення засідання комісії регіонального рівня та прийняття відповідного рішення.

Якщо комісією регіонального рівня протягом семи робочих днів, що настають за датою надходження зазначеної інформації

та документів, не прийнято відповідного рішення, платник податку виключається з переліку платників податку, які відповідають критеріям ризиковості платника податку.

У разі надходження до контролюючого органу відповідного рішення суду, яке набрало законної сили, комісія регіонального рівня за основним місцем обліку платника податку виключає платника податку з переліку платників податку, які відповідають критеріям ризиковості платника податку.

У контексті розгляду ризиковості платника ПДВ заслуговує на увагу Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати ПДВ, затверджена наказом ДПС України від 09.06.2023 р. № 446<sup>1</sup>. Ця Методика розроблена з метою належної організації контрольних-перевіркових заходів осіб, які зареєстровані або підлягають реєстрації як платники ПДВ (далі – платники податків), забезпечення всебічного вивчення під час проведення документальних перевірок.

#### **Методика містить інформацію щодо:**

✓ обсягів інформації, яка має бути перевірена та висвітлена в матеріалах перевірки;

✓ способів викладення в матеріалах перевірки фактів та обставин;

✓ способів обґрунтування висновків.

Ця Методика призначена для застосування посадовими особами контролюючих органів при виконанні ними функціональних обов'язків і має роз'яснювальний та інформаційний характер. Вона не є вичерпною і може змінюватися та/або доповнюватися. Для платників ПДВ цей документ також має важливе значення, оскільки містить орієнтири для їхньої діяльності, для планування співпраці із контрагентом, для упередження виникнення ризиків тощо.

За Методикою перевірка нарахування та сплати ПДВ має за мету порівняння первинних документів зі зведеними обліковими регістрами та достовірність відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, взаємний контроль операцій,

---

<sup>1</sup> Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати ПДВ, затверджена наказом ДПС України від 09.06.2023 р. № 446. URL: [https://zakononline.com.ua/documents/show/519251\\_\\_\\_754218](https://zakononline.com.ua/documents/show/519251___754218).

показників податкової звітності із зареєстрованими у ЄРПН податковими накладними та розрахунками коригування до них. Таку перевірку доцільно здійснювати у два етапи:

1) *аналітичний* (рекомендується розпочати зі збору інформації щодо платника податків, отриманої за результатами поданої звітності та проведеного доперевіркового аналізу). На зазначеному етапі доцільно здійснити вибір платника податків (об'єкт перевірки);

2) *документальний* (рекомендується розпочати з проведення перевірки та документування його результатів).

Що робити, якщо прийнято рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості<sup>1</sup>? По-перше, слід звернутися до комісії регіонального рівня і надати відповідні пояснення. Результативність такого звернення на перший погляд може видатися мінімальною. Водночас платнику ПДВ варто скористатися правом досудового врегулювання спору, оскільки існує певна судова практика, за якою суди *відмовляють платникам податків у разі, якщо вони не скористались таким правом* (постанова Верховного Суду від 29.06.2023 р. № 640/21884/20, постанови Восьмого апеляційного адміністративного суду від 20.09.2022 р. № 380/6485/22, від 30.09.2021 р. № 460/316/21). Тобто не слід нехтувати процедурою адміністративного оскарження.

По-друге, слід підготувати детальне обґрунтування господарських операцій та пояснити наявність основних засобів, працівників (штатних і позаштатних), офісних і складських приміщень тощо.

По-третє, ретельно проаналізувати саме рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості, а також на предмет відповідності цього рішення встановленим вимогам. Необхідно зробити запит до податкових органів про надання витягу із протоколу проведення засідання комісії з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, ознайомитись із аргументацією податкового органу. Слід

---

<sup>1</sup> Ступак А. Особливості виведення платника ПДВ з категорії ризикових. URL: <https://pravo.ua/osoblyvosti-vyvedennia-platnyka-pdv-z-katehori-ryzykovykh/>.

врахувати, що невиконання комісією законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до його протиправності (постанови КАС Верховного Суду від 18.02.2020 р. у справі № 360/1776/19 та від 16.04.2019 р. у справі № 826/10649/17).

Якщо є рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості на підставі пункту 8 критеріїв, то податківці зобов'язані вказати в графі «Податкова інформація» код (коди) такої інформації, яка послугувала підставою прийняття відповідного рішення. Довідник кодів податкової інформації ми навели вище. У разі відсутності вказівки на код податкової інформації в рішенні про віднесення платника податку до ризикових та/або наявності інформації, яка не відповідає жодному коду, рішення вважатиметься прийнятим усупереч положенням Порядку № 1165.

По-четверте, після звернення до контролюючого органу можна також звернутися до Ради бізнес-омбудсмена.



Розгляньте організаційно-правові основи діяльності Ради бізнес-омбудсмена. Проаналізуйте приклади співпраці платників податків із Радою бізнес-омбудсмена.

Якщо вжиті заходи не призвели до виключення платника ПДВ з переліку платників податку, які відповідають критеріям ризиковості, то варто звернутися до суду.

Тобто виключення платника ПДВ з переліку ризикових відбувається на підставі рішення Комісії контролюючого органу регіонального рівня (приймається таке рішення після звернення платника з відповідним пакетом документів до комісії регіонального рівня), або на підставі рішення суду.

Судове оскарження рішень про включення платників податків до переліку ризикових відбувається у порядку, закріпленому КАС України.

### **Процедури та дії інспектора для подальшого дослідження (підтвердження/спростування) ризиків**

У контексті розгляду питання здійснення ризикових операцій і віднесення платника податків до категорії ризикових варто звернути увагу на Методику проведення перевірки

загальних положень податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, яка затверджена наказом ДПС України від 09.06.2023 р. № 444. Знаючи методику роботи податкових органів, розуміючи питання, які викликають додаткову увагу з боку контролюючих органів, можна заздалегідь запобігти виникненню таких ситуацій.

У Методиці розглядаються, зокрема, дії, які доцільно здійснити податковому інспектору для відпрацювання виявлених розбіжностей в наявній (отриманій) податковій та іншій інформації про платника податків та/або ризики можливого ухилення від сплати податків, зборів та інших платежів. Пропонується здійснити такі **заходи щодо дослідження (підтвердження/спростування) таких ризиків та збору документальних доказів щодо ухилення платником податків від їх сплати:**

1. *Оцінювання розбіжностей.* Визначається вплив розбіжностей на достовірність даних і інформації, наданих платником податків до податкового органу, та можливі наслідки таких розбіжностей. За результатами оцінки, у тому числі чинників, які призвели до таких розбіжностей, інспектором приймається рішення про вжиття подальших заходів, у тому числі податкового контролю.

2. *Оцінювання ризику.* Визначається ступінь ризику, ймовірні втрати бюджету від недоотримання податкових надходжень. З огляду на величину ймовірних втрат бюджету, категорію ризиковості платника податків, вивчається доцільність дистанційного відпрацювання ризику, ініціювання документальної позапланової перевірки або врахування результатів опрацювання ризиків під час проведення документальної планової перевірки.

3. *Дослідження взаємовідносин з контрагентами.* Аналізуються функції платника податків у здійснюваній операції (функціональний аналіз) та ризики діяльності, що притаманні діяльності платника податків, на предмет мети та реальності здійснених операцій, їх відповідності ринковим умовам та виявлення ймовірних схем мінімізації податкових зобов'язань. При цьому аналізується—інформація про обсяги доходів, податкове



навантаження, кількість працівників, наявність основних засобів тощо.

4. *Отримання додаткових пояснень і документальних підтверджень від платника податків або його контрагента.* Якщо у порядку, визначеному законодавством під час проведення перевірок або за результатами аналізу податкової звітності платника податків виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, факти приховування (заниження) об'єктів оподаткування, мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від сплати податків або порушення вимог іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на податкові органи, вживаються заходи щодо отримання від платника податків пояснень та їх документального підтвердження. Документальним підтвердженням можуть слугувати належно засвідчені копії первинних документів, договорів, внутрішніх розпорядчих документів підприємства, відповіді на зовнішні запити, пояснення.

5. *Зустрічна звірка.* Потреба у здійсненні зустрічної звірки виникає у разі необхідності у встановленні повноти відображення господарських операцій платника податків, у діяльності якого виявлено ознаки ризику мінімізації податкових зобов'язань чи ухилення від сплати податків. У ході зустрічної звірки зіставляються дані первинних бухгалтерських документів, а також інших документів платника податків, що можуть слугувати документальним підтвердженням господарських відносин з платником податків, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними. Це дає змогу з'ясувати наявність господарської мети проведених платником операцій та повноту їх відображення в обліку платника податків.

6. *Вибіркова перевірка окремих господарських операцій платника.* Для встановлення достовірності, законності відображення господарських операцій у податковому обліку, бухгалтерському обліку, фінансовій звітності та підтвердження податкового ризику, який виявлений під час аналізу господарської діяльності платника податків, здійснюється вибірка перевірки ризикових господарських операцій платника. Приблизний перелік

операцій, що можуть свідчити про ризики в діяльності платника податків, наведено у Додатку 3 до цієї Методики.

7. *Призначення експертизи.* Якщо при проведенні перевірки виявляються обставини, розгляд яких потребує призначення експертизи, для її здійснення залучають експертів, що мають спеціальні знання у відповідній галузі відповідно до вимог ст. 84 ПК України. Експертів залучають на договірних засадах, за рахунок коштів сторони-ініціатора.

8. *Запит у межах міжнародного обміну інформацією до компетентного органу іноземної країни.* У разі необхідності, може бути направлено спеціальний запит про одержання або надання інформації з-за кордону у встановленому законодавством порядку.

9. *Направлення запитів до інших органів з метою збору податкової інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.* В основі переважної більшості ризикових операцій є оформлення нереальних господарських операцій (безтоварних, без фактичного здійснення, фіктивних) за ланцюгами від «вигодоформуєчих» платників до вигодонабувачів – підприємств реального сектора економіки, які й зацікавленні в ухиленні від сплати податків.

Необхідним є використання під час перевірки додаткової інформації, яка підтверджує факт доказу ризиковості операції, що призвела до порушення законодавства. Отримання та використання такої інформації передбачено ст. ст. 72, 73 та 83 ПК України.

10. *Фіксація результатів відпрацювання ризиків.*

Рекомендований перелік процедур, що можуть застосовуватись з метою дослідження (підтвердження/спростування) встановлених ризиків ухилення платника податків від сплати податків, зборів та інших платежів, не є винятковим і може доповнюватися та коригуватися іншими процедурами з метою підвищення ефективності здійснення контрольних-перевіркових заходів щодо платника податків та з урахуванням подальших змін у нормативно-правових та актах організаційного характеру.

Перелік питань перевірки рекомендовано складати у такий спосіб, щоб у них відображалися потенційні ризики (розбіжності) діяльності платника податків, які рекомендовано дослідити (підтвердити/спростувати) для того, щоб переконатися у дотриманні платником податків податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи.



Підготуйте нормативно-правове обґрунтування заходів щодо дослідження (підтвердження/спростування) ризиків та збору документальних доказів щодо ухилення платником податків від їх сплати.

## Тема 4

# АГРЕСИВНЕ ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ ТА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

---

### 4.1 Міжнародні заходи протидії агресивному податковому плануванню

Унаслідок невизначеності чи навпаки – багатоваріантного тлумачення положень податкового законодавства, податкове планування може призвести до наслідків, що можуть трактуватися як уникнення чи навіть ухилення від оподаткування. Йдеться про т. зв. агресивне податкове планування (aggressive tax planning).

Є Рекомендації Європейської комісії від 06.12.2012 р. № 2012/772/ЄС щодо агресивного податкового планування<sup>1</sup>. Згідно з цими Рекомендаціями агресивне податкове планування охоплює використання штучних операцій або структур, використання (експлуатацію) розбіжностей між системами оподаткування з ефектом підриву правил оподаткування держав-членів і підсилення втрати податкових надходжень, зменшення податкових зобов'язань<sup>2</sup>.

Дії платників податків, які мають ознаки агресивного податкового планування, знаходяться на межі правомірного податкового планування, прямо не переходячи цю межу, бо в іншому випадку, за наявності ознак протиправності, вони не могли б розглядатися як один із видів податкового планування взагалі і до них не міг би застосовуватись відповідний термін. Водночас такому явищу як агресивне податкове планування притаманні ознаки зловживання правом з боку платників податків, а їх поведінка характеризується недобросовісністю<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Про агресивне податкове планування: Рекомендація Європейської Комісії № 2012/772/ЄС від 06.12.2012 р. URL: [https:// minjust.gov.ua/m/str\\_45885](https://minjust.gov.ua/m/str_45885).

<sup>2</sup> Про індикатори агресивного податкового планування детальніше див.: Aggressive tax planning indicators. Final report. Working paper. 2015. № 61. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/taxation\\_paper\\_61.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/taxation_paper_61.pdf).

<sup>3</sup> Греца Я. В. Правові засоби захисту публічних інтересів від агресивного податкового планування в епоху цифрової економіки. Фінансове право в умовах цифрової

Найчастіше агресивне податкове планування пов'язують із розмиванням оподаткованої бази, виведенням прибутку з-під оподаткування, ухиленням від сплати податків і зборів.

У 2013 р. ОЕСР представила свій перший звіт (план дій) з вирішення проблем розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування, відомий як «План дій BEPS» (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting). За оцінками ОЕСР, втрати бюджетів країн світу від агресивного податкового планування, що ґрунтується на розмиванні бази оподаткування і переміщенні прибутків за кордон (BEPS), щороку сягають 100–240 млрд дол. США або 4–10 % сукупних надходжень прибутку від податку на прибуток підприємств. При цьому бюджети країн, що розвиваються, втрачають більше, ніж бюджети розвинених країн<sup>1</sup>.

План дій BEPS передбачає 15 дій (кроків, заходів; англійською – actions) для усунення прогалин у міжнародному податковому регулюванні і розбіжностей у національному податковому законодавстві різних країн, які уможливають «приховування» корпоративного прибутку та його штучне переміщення у низькоподаткові юрисдикції, де компанії не здійснюють економічної діяльності.

**Пакет BEPS складається з п'яти типів результатів з різними статусами:**

1. *Мінімальні стандарти* (шкідливі податкові практики, порушення угоди, звітність у розрізі країн та механізм урегулювання спорів) були узгоджені, особливо для боротьби з проблемами у разі, коли відсутність дій деяких країн призвела б до негативних наслідків для інших країн. Вони є основою реалізації BEPS. Моніторинг передбачатиме оцінку дотримання мінімальних стандартів у формі періодичного та публічного звіту щодо того, що країни зробили для реалізації цих результатів BEPS (дії 5, 6, 13, 14).

2. *Загальні підходи* (гібридні податкові схеми та можливість утримання відсоткових витрат) сприятимуть конвергенції національних практик. Очікується, що з часом, при реалізації цих

---

трансформації: колективна монографія / за заг. ред. Т. А. Латковської. Чернівці: Технодрук, 2021. С. 7.

<sup>1</sup> План дій BEPS в Україні. URL: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/>.

дій, погляди країн зближаться. Рекомендації з розробки національних правил і модельних положень угоди були узгоджені разом з детальними коментарями щодо їх втілення. У майбутньому загальні підходи можуть стати мінімальними стандартами.

3. *З посиленням міжнародних стандартів* (постійне представництво та трансфертне ціноутворення) наявні стандарти оновилися і стали більш ефективними для ліквідації подвійного оподаткування та припинення зловживань. Це обумовлює набір узгоджених настанов, які відображають загальне розуміння та тлумачення положень на підставі Модельних податкових конвенцій ОЕСР та ООН. У цих сферах потрібне доопрацювання, яке дозволить Комітету ОЕСР з фіскальних справ (CFA), за необхідності, надати додаткові роз'яснення нового формулювання угоди та настанов, упроваджених у звітах щодо дій 7, а також дій 8–10. Це призведе до оновлення Модельної податкової конвенції ОЕСР та Рекомендацій ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для мультинаціональних корпорацій та податкових адміністрацій.

4. *Передові практики* (правила щодо підконтрольних іноземних компаній та правила щодо обов'язкового розкриття) були розроблені для підтримки країн, що мають намір посилити своє національне законодавство у певних сферах. Підхід передових практик не є обов'язковим, навіть для країн-учасниць ОЕСР, проте відображає домовленість між учасницями, втілення якої планується на практиці. Країна може доповнити цей підхід іншими правилами.

5. *Аналітичні звіти* (податкові виклики для цифрової економіки, економічний аналіз BEPS та розвиток багатостороннього інструменту) також були випущені, призводячи до подальших робіт з моніторингу та реалізації. Розвиток зусиль у рамках дій 1 і 11 вимагатиме моніторингу одночасно з переговорами щодо розробки багатостороннього інструменту (відповідно до дії 15)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). С. 5. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2017\\_Roadmap\\_BEPS\\_UKRAINE\\_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf).

## **Заходи BEPS за темами:**

### *узгодженість:*

- дія 2. Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем;
- дія 3. Розроблення ефективних правил стосовно контрольованих іноземних компаній (КІК);
- дія 4. Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат;
- дія 5. Підвищення ефективності протидії шкідливим податковим практикам, з урахуванням принципу прозорості та сутності;

### *сутність:*

дія 6. Запобігання наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин (запобігання зловживанням положеннями Угод про уникнення подвійного оподаткування);

дія 7. Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва;

дія 8–10. Узгодження наслідків трансфертного ціноутворення із створенням вартості: нематеріальні активи, ризики та капітал, операції з високим рівнем ризику;

### *прозорість:*

- дія 11. Вимірювання та моніторинг BEPS;
- дія 12. Обов'язкові правила розкриття інформації;
- дія 13. Документація з трансфертного ціноутворення та звітність у розрізі країн;
- дія 14. Підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів;

### *аналіз:*

- дія 1. Вирішення податкових проблем «цифрової економіки»;
- дія 15. Розроблення багатостороннього інструменту для внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування.

Щоб приєднатися до цієї програми, зацікавленим країнам та юрисдикціям потрібно висловити свою прихильність до всебічного Пакету BEPS та його узгодженої реалізації та сплатити річну плату за участь у Плані BEPS. Такі країни беруть на себе зобов'язання впровадити щонайменше мінімальний

стандарт (дії 5, 6, 13, 14) щодо впровадження інших кроків – кожна країна вирішує самостійно.

Мета запровадження Плану дій BEPS в Україні – підвищення прозорості ведення бізнесу в країні, а не збільшення податкового навантаження. Впровадження принципів протидії BEPS не позначиться на діяльності компаній, які ведуть свою діяльність прозоро та не зловживають схемами з уникнення оподаткування.

### **Хронологія імплементації Плану дій BEPS в Україні:**

2017 р. – Україна приєдналася до Inclusive Framework on BEPS, програми розширеного співробітництва з питань імплементації плану протидії практикам BEPS (зобов'язання щодо мінімального стандарту – дії 5, 6, 13, 14);

2018 р. – підписання Україною Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24.11.2016 р. (Конвенція MLI);

2019 р. – Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 28.02.2019 р. (підґрунтя для впровадження дій 6, 7, 14 та 15);

2020 р. – прийняття та набрання чинності Закону України № 466 (норми для впровадження дій 3, 4, 6, 7, 8–10, 13 та 14);

2020 р. – Дорожня карта, що передбачає розробку понад 10 підзаконних нормативно-правових актів;

2022 р. – введення в дію правил КІК та нових критеріїв щодо правил тонкої капіталізації (дії 3 та 4);

2022 р. – перша подача звітівCbCR за 2021 р., але не раніше ніж у рік, в якому укладено угоду МСАА СьС (дія 13);

2023 р. – запуск в Україні нової Дорожньої карти з імплементації Плану дій BEPS з метою посилення зусиль у сфері наближення податкової системи до міжнародних податкових стандартів<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ukraine Country Programme. URL: <https://www.oecd.org/mcm/documents/Ukraine-Country-Programme.pdf>.



## **Глобальні ініціативи ОЕСР – Pillar 1 та Pillar 2**

Також слід звернути увагу на Глобальні ініціативи ОЕСР – Pillar 1 та Pillar 2 (BEPS 2.0), які стосуються узгодження підходів щодо оподаткування великих міжнародних бізнес-груп в умовах цифрової економіки, що натомість має сприяти підвищенню стабільності податкової системи та зменшенню адміністративного навантаження на бізнес.

1 липня 2021 р. Україна разом з іншими учасниками Програми розширеного співробітництва з питань протидії BEPS (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS) підтримала масштабний план щодо реформування міжнародної системи оподаткування для великого бізнесу.

8 жовтня 2021 р. ОЕСР опублікувала допрацьовану заяву з описом основних тез плану та кроків для його впровадження. План складається з двох блоків (Pillar 1 та Pillar 2) та оновлює основні принципи міжнародної системи оподаткування, яка проіснувала близько 100 років та більше не відповідає потребам сучасної глобалізованої та цифрової економіки. Нові правила стосуються найбільших міжнародних бізнес-груп. Вони повинні забезпечити узгодження підходу урядів різних країн в оподаткуванні великого високотехнологічного бізнесу, що сприятиме підвищенню стабільності податкової системи та зменшення адміністративного навантаження на бізнес.

Оновлений план ОЕСР підтримали 136 юрисдикцій (серед яких і Україна) зі 140 учасників Inclusive Framework on BEPS, на які припадає понад 90% світового ВВП.

Заходи з блоку 1 (Pillar 1) передбачають новий підхід до розподілу прав держав на оподаткування прибутку найбільших міжнародних бізнес-груп (з консолідованою річною виручкою понад 20 млрд євро та прибутковістю понад 10%). Кожна держава отримує право на оподаткування прибутку групи, яка продає товари чи послуги у цій державі (з виручкою понад 1 млн євро на рік), незалежно від наявності у групи бізнес-одиниць в країні. Відтак іноземний бізнес може підлягати оподаткуванню незалежно від наявності класичного постійного представництва. Очікується, що у результаті імплементації ініціативи уряди

держав-ринків збуту отримують право на частку в оподаткуванні понад 125 млрд дол. прибутку щорічно.

Заходи з блоку 2 (Pillar 2) покликані доповнити та удосконалити правила оподаткування іноземних контрольованих компаній, розміщених у юрисдикціях з низькими ефективними ставками оподаткування. За попередніми оцінками, імплементація ініціативи Pillar 2 щодо глобальної мінімальної ставки корпоративного оподаткування може приносити урядам сукупно близько 150 млрд доларів додаткових податкових надходжень щорічно. Правила мають застосовуватися до міжнародних груп з консолідованою річною виручкою понад 750 млн євро. Блок 2 також передбачає заходи, які будуть реалізовані через міжнародні податкові конвенції та стосуються оподаткування операцій з резидентами низькоподаткових країн<sup>1</sup>.

### **Багатостороння міжнародна конвенція MLI (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Multilateral Instrument)**

*Багатостороння конвенція MLI* – це багатосторонній договір, розроблений ОЕСР з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, який ратифікований Верховною Радою України 28.02.2019 р. та набрав чинності для України з 01.12.2019 р.

*MLI* (дія 15 Плану дій BEPS) – Багатостороння міжнародна конвенція, яка дозволяє удосконалити механізми боротьби зі штучним використанням податкових переваг міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування та уніфікує окремі положення цих договорів<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Україна підтримує оновлений план Організації економічного співробітництва та розвитку щодо реформування правил міжнародного оподаткування. URL: [https://mof.gov.ua/uk/news/ukraina\\_pidtrimuie\\_onovlenii\\_plan\\_organizatsii\\_ekonomichnogo\\_spi\\_vrobitnitstva\\_ta\\_rozvitku\\_shchodo\\_reformuvannia\\_pravil\\_mizhnarodnogo\\_opodatkuvannia-3129](https://mof.gov.ua/uk/news/ukraina_pidtrimuie_onovlenii_plan_organizatsii_ekonomichnogo_spi_vrobitnitstva_ta_rozvitku_shchodo_reformuvannia_pravil_mizhnarodnogo_opodatkuvannia-3129).

<sup>2</sup> Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування від 24.11.2016 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376\\_001-16#n2](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#n2).

У преамбулі цієї Конвенції сторони визначили, **на що звертають увагу при виконанні заходів, які стосуються угод про оподаткування:**

✓ уряди втрачають значні надходження від податку на прибуток підприємств внаслідок агресивного міжнародного податкового планування, у результаті якого прибутки штучно виводяться з-під оподаткування до місць, де вони не підлягають оподаткуванню або податки на них знижені;

✓ розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування є нагальним питанням не тільки для промислово розвинутих країн, а й для країн з перехідною економікою та для країн, що розвиваються;

✓ важливо забезпечити, щоб прибутки оподатковувалися в місці, де здійснюються основні види діяльності, які приносять ці прибутки, і де створюється вартість;

✓ необхідність вирішення питання застосування певних гібридних схем зменшення податкового навантаження, попереджати зловживання положеннями угод, вирішення проблеми штучного уникнення статусу постійного представництва та удосконалення процедури вирішення спорів;

✓ необхідність забезпечення швидкого, скоординованого та послідовного впровадження в багатосторонньому контексті заходів розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування, пов'язаних з угодами;

✓ необхідність забезпечення того, щоб наявні угоди про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи тлумачились з метою усунення подвійного оподаткування стосовно податків, на які поширюються ці угоди, і при цьому не створювалися можливості для звільнення від оподаткування або зменшення розміру податків через ухилення від сплати податків або уникнення (зокрема й через домовленості про неналежне використання угод, спрямовані на отримання пільг, передбачених цими угодами, для одержання непрямої вигоди резидентами третіх юрисдикцій);

✓ необхідність існування ефективного механізму впровадження погоджених змін скоординованим та ефективним способом стосовно всіх наявних угод про уникнення подвійного оподаткування стосовно

податків на доходи без необхідності проводити двосторонні переговори щодо перегляду кожної такої угоди.

Прийняття МЛІ спрямоване на імплементацію 4 дій Плану дій BEPS: 2, 6, 7, 14.

**Особливо важливі положення Конвенції МЛІ для України:**

✓ дозволяє запобігти зловживанням, пов'язаним із застосуванням міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування. Платники податків мають право застосовувати пільгові ставки оподаткування за угодами лише за умови, що одержання такої пільги не є основною метою здійснення операції (частина II Конвенції – «Гібридні схеми зменшення податкового навантаження», частина III Конвенції – «Зловживання положеннями договорів»);

✓ передбачає оновлення визначення постійного представництва, а також визначення правил щодо уникнення штучного статусу постійного представництва (частина IV Конвенції – «Уникнення статусу постійного представництва»);

✓ передбачає, що платники податків мають право на звернення до компетентних органів обох країн-учасниць конвенції у разі виникнення спорів між платником податку та податковим органом (частина V Конвенції – «Покращення механізмів вирішення спорів», частина VI Конвенції – «Арбітраж»).

Розглядаючи агресивне податкове планування та боротьбу з розмиванням бази оподаткування, слід також згадати міжнародне податкове планування та міжнародне уникнення податків (international tax avoidance). Уникнення – це не ухилення від оподаткування. Тут особлива увага приділяється гібридним компаніям і гібридним інструментам (hybrid entities and instruments), що використовуються в рамках hybrid mismatch arrangements – гібридних схем, які експлуатують відмінності законодавчих баз різних юрисдикцій. Про деталі йдеться у звіті ОЕСР «Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues»<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues. OECD, March, 2012. 27 p. URL: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf>.

## **4.2 Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)**

**Податкове планування** (Tax planning) – легальний шлях зменшення податкових зобов'язань, заснований на використанні можливостей, наданих податковим законодавством, шляхом коригування своєї діяльності, методів ведення обліку тощо.

**Уникнення податків** чи **мінімізація податків** (Tax avoidance) – мінімізація податкових зобов'язань шляхом законного використання колізій, прогалин у законодавстві; при цьому платник податків працює із дотриманням норм податкового та іншого законодавства. В іноземній податковій практиці цей метод дозволяє доволі успішно обґрунтовувати платнику податків законність своєї діяльності, оскаржувати в суді позицію податкових органів щодо обраної ним податкової політики, ґрунтуючись на принципі «дозволено те, що не заборонено законом», а також на презумпції правоти платник податків (всі сумніви на користь платника податків).

**Методи уникнення (не ухилення) від оподаткування підприємств (Methods of Corporate Tax Avoidance) або ж методи податкової оптимізації з податку на прибуток (корпоративного податку):**

✓ розподіл боргу і тактика податкового планування з використанням механізму виплати відсотків за боргом перед материнською структурою (allocation of debt and earnings stripping);

✓ трансфертне ціноутворення (transfer pricing);

✓ аутсорсинг частини виробничого процесу (contract manufacturing);

✓ гібридні інструменти та гібридні компанії (check-the-box, hybrid entities, and hybrid instruments);

✓ правила визначення крос-кредитування та джерела доходу для кредитування іноземного податку на прибуток (cross crediting and sourcing rules for foreign tax credits)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. Updated January 6, 2022. P. 11–16. URL: <https://sgp.fas.org/crs/misc/R40623.pdf>.

Водночас зазначені методи межують із ухиленням від оподаткування.

**Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)** (Tax evasion) – це те, що кваліфікується як порушення законодавства. Тут слід звернутися до ст. 163<sup>4</sup> КУпАП і ст. ст. 212, 212<sup>1</sup> КК України.

Органи ДПС України на постійній основі здійснюють моніторинг та перевірку фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з ухиленням від оподаткування. До одних із найбільш поширених схем належить, наприклад, ухилення від оподаткування ПДВ шляхом проведення безтоварних операцій. З метою упередження та протидії використанню схем ухилення від оподаткування фахівцями ДПС України проводяться різноманітні превентивні заходи: у разі встановлення відповідності платника податку критеріям ризиковості, комісіями приймаються рішення включення платників до переліку ризикових; проводяться контрольно-перевіркові заходи та аналітичні дослідження щодо наявності ознак правопорушень, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, направляються до правоохоронного органу для прийняття рішення згідно з кримінальним процесуальним законодавством України<sup>1</sup>.

**Відповідальність за порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи** передбачена у ст. 163<sup>4</sup> КУпАП:

«Неутримання або неперерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів, перерахування податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомлення або несвоєчасне повідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян, –

---

<sup>1</sup> Ухилення від оподаткування ПДВ: матеріали пресслужби Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-rezalt/660569.html>.

тягне за собою попередження або накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян-суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те саме порушення, –

тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян-суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

**Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є кримінально-караним злочином.** Відповідно до ст. 212 КК України:

«1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, –

карається штрафом від п'яти тисяч до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, –

карається штрафом від десяти тисяч до п'ятнадцяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели

до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, –

караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

4. Особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою цієї статті, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

5. Діяння, передбачені частинами першою – третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9<sup>2</sup> розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

6. Діяння, передбачені частинами першою – третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, якщо такі діяння пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму збору відповідно до підрозділу 9<sup>4</sup> «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX ПК України в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 року та пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів одноразового



(спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними.

**Примітка.** Під *значним розміром коштів* слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; під *великим розміром коштів* слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; під *особливо великим розміром коштів* слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян».

У ст. 212<sup>1</sup> КК України передбачена відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Так, передбачено наступне:

«1. Умисне ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності або особою, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана його сплачувати, якщо таке діяння призвело до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних розмірах, –

карається штрафом від однієї тисячі до чотирьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у великих розмірах, –

караються штрафом від трьох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів в особливо великих розмірах, –

караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

4. Особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою або третьою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також відшкодовано шкоду, завдану фондам загальнообов'язкового державного соціального страхування їх несвоєчасною сплатою (штрафні санкції, пеня).

5. Діяння, передбачені частинами першою – третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, якщо такі діяння пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму податкових зобов'язань відповідно до підрозділу 9<sup>4</sup> «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій

(спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 року та пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними.

**Примітка.** Під *значним розміром коштів* слід розуміти суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян; під *великим розміром коштів* слід розуміти суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під *особливо великим розміром коштів* слід розуміти суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян».



Зрозуміло, що особа, яка не платила податки і збори у розмірі, що є меншим від встановленого у КК України значним розміром коштів, не є суб'єктом злочинів, передбачених у ст. ст. 212 і 212<sup>1</sup> КК України. Визначте, які заходи відповідальності застосовуються до платника податків у такому разі.

Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати ПДВ, затверджена наказом ДПС України від 09.06.2023 р. № 446<sup>1</sup>, визначає ризики, на які слід звернути увагу органам ДПС у процесі перевірки стосовно платника ПДВ, щодо якого є ризики можливого ухилення від сплати ПДВ. **Для**

---

<sup>1</sup> Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати ПДВ, затверджена наказом ДПС України від 09.06.2023 р. № 446. URL: [https://zakononline.com.ua/documents/show/519251\\_\\_\\_754218](https://zakononline.com.ua/documents/show/519251___754218).

**відпрацювання виявлених ризиків органам ДПС України  
рекомендовано здійснити наступне:**

✓ *опрацювання розбіжностей та ризиків, установлених під час перевірки загальних вимог податкового законодавства.* Доцільно проаналізувати розбіжності та ризики, виявлені під час дослідження загальної інформації та автоматизованого доперевіркового аналізу дотримання платниками податків загальних вимог податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи. Визначається вплив розбіжностей на достовірність даних та інформації, наданих платником податків до податкового органу, та можливі наслідки таких розбіжностей. За результатами оцінки, зокрема чинників, які призвели до таких розбіжностей, також визначається ступінь ризику, ймовірні втрати бюджету від недоотримання податкових надходжень з ПДВ;

✓ *дослідження взаємовідносин з контрагентами.* Аналізуються економічні ризики діяльності на предмет ділової мети та реальності таких операцій, їх відповідності ринковим умовам та виявляються ймовірні схеми мінімізації податкових зобов'язань. При цьому досліджуються обсяги доходів, податкове навантаження, кількість працівників, наявність основних засобів тощо;

✓ *отримання додаткових пояснень і документальних підтверджень від платника податків.* Якщо у порядку, визначеному законодавством, під час проведення перевірок виявлено недостовірність даних, що містяться у Деклараціях, поданих платником податків, факти приховування (заниження) об'єктів оподаткування, мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від сплати податку на додану вартість, рекомендуємо направити платнику податків запит для отримання пояснень та їх документального підтвердження. Документальним підтвердженням можуть слугувати первинні документи, договори, внутрішні розпорядчі документи підприємства, пояснення тощо;

✓ *звернення до юридичного підрозділу щодо надання юридичного висновку.* У разі виявлення під час документальних перевірок порушень податкового законодавства, що пов'язані з

неоднозначним тлумаченням норм права платником податків та органом ДПС України, на кожному етапі здійснення перевірки у порядку, передбаченому Методичними рекомендаціями щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДПС України під час організації, проведення перевірок платників податків та реалізації їх матеріалів, доцільно звернутися до юридичного підрозділу з пропозицією надати висновок про правомірність застосування певної норми;

✓ *зустрічна звірка.* Потреба у здійсненні зустрічної звірки виникає у разі необхідності встановлення повноти відображення господарських операцій платника податків, у разі виявлення ознак ризику мінімізації податкових зобов'язань чи ухилення від сплати ПДВ підприємств. Під час зустрічної звірки зіставляються дані первинних бухгалтерських документів, а також інших документів суб'єкта господарювання, що можуть слугувати документальним підтвердженням господарських відносин з платником податків, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними. Це дає змогу з'ясувати наявність економічного ефекту в проведених платником операціях та повноту їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

✓ *вибіркова перевірка окремих господарських операцій платника.* Для встановлення достовірності й законності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності та підтвердження ймовірного ризику, виявленого під час перевірки господарської діяльності платника податків, може здійснюватися вибіркова перевірка ризикових господарських операцій платника;

✓ *призначення експертизи.* Якщо під час проведення перевірки виявляються обставини, розгляд яких потребує призначення експертизи, для її здійснення залучають експертів, що мають спеціальні знання у відповідній галузі згідно з вимогами ПКУ України;

✓ *направлення запитів до інших органів з метою збору податкової інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.* В основі більшості ризикових операцій лежить оформлення господарських

операцій без фактичного їх здійснення ланцюгом постачання від виробника до кінцевого споживача. Тому рекомендовано використовувати під час перевірки додаткову інформацію, яка максимально підтверджуватиме думку посадової особи податкового органу, що проводить або бере участь у проведенні перевірки, та стане підґрунтям для доказу ризиковості операції, що призвела до порушення законодавства. Отримання та використання такої інформації передбачено у ст. ст. 72, 73 та 83 ПК України;

✓ *фіксація результатів відпрацювання ризиків.* Оформлення результатів перевірки здійснюється відповідно до вимог наказів ДПС України, Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень (затверджено наказом ДПС України від 25.02.2021 р. № 244<sup>1</sup>), які регулюють питання організації та проведення документальних перевірок.

### **Ухилення від оподаткування та судова практика**

Вітчизняна судова практика складається здебільшого на користь платника податків, зважаючи на обов'язок податкового органу довести умисел платника податків на ухилення від сплати податків та обізнаність із недобросовісністю контрагента. Зокрема, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 26.06.2018 р. (справа № 808/2360/17)<sup>2</sup> зазначається:

«Суд вважає неприйнятними доводи відповідача про те, що сам факт того, що деякі контрагенти позивача фігурують у досудових розслідуваннях, порушених за ознаками кримінального правопорушення, є доказом протиправного

---

<sup>1</sup> Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень, затверджені наказом ДПС України від 25.02.2021 р. № 244. URL: [https://zakononline.com.ua/documents/show/514723\\_\\_\\_713371#n36](https://zakononline.com.ua/documents/show/514723___713371#n36).

<sup>2</sup> Постанова Верховного Суду від 26.06.2018 р. у справі № 808/2360/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/74992115>.

формування податкового кредиту, з огляду на необґрунтованість належності цього конкретного доказу для підтвердження заперечень у розумінні частини третьої статті 73 Кодексу адміністративного судочинства України.

Таким чином, посилання контролюючого органу на кримінальні провадження відкриті за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 205-1 Кримінального кодексу України відносно контрагентів позивача – ТОВ «Флайтап», ТОВ «Вітекс Трейд Груп», ТОВ «Скіфремторг», ТОВ «Мігол» та ТОВ «Беліта», обґрунтовано відхилені судом апеляційної інстанції, оскільки вказані не містять у собі встановлених обставин, які б свідчили про невиконання контрагентами своїх договірних зобов'язань саме з господарських відносин з позивачем або обставин, які б свідчили про фіктивність (нереальність) господарських операцій між вказаними суб'єктами господарської діяльності».

Подібна правова позиція викладена й у постанові Верховного Суду від 05.06.2018 р. у справі № 809/1139/17 (адміністративне провадження № К/9901/40809/18).

*Постанова Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду від 18.01.2022 р. у справі № 711/1481/20:*

«... несплата податку або сплата його в меншій сумі, ніж передбачено відповідними законодавчими положеннями, сама собою не є достатньою підставою для визнання особи винуватою у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Для кваліфікації дій особи як ухилення від сплати податку у значенні цього положення, сторона обвинувачення має довести прямий умисел особи, тобто щоб особа розуміла наявність в неї обов'язку сплатити податок у певному розмірі, який вона свідомо не виконала шляхом учинення дій, спрямованих на ухилення від виконання такого обов'язку...».

**Окрема думка судді Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду Антонюк Н. О. у цій справі:**

✓ у справах за ст. 212 КК України необхідно встановити умисел саме на ухилення від сплати податків, оскільки не кожна несплата податку є таким ухиленням;

✓ у цій справі судами першої та апеляційної інстанції взагалі не були досліджені і не встановлені питання суб'єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 212 КК України;

✓ обов'язок зі сплати земельного податку виникає в особи в силу фактичного використання земельної ділянки (а не лише після внесення інформації до кадастру).

У постанові Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду від 28.09.2022 р. у справі «726/574/13-к<sup>1</sup> зазначається, що сторона обвинувачення не надала доказів того, що в певний період генеральний директор комунального підприємства заволодів необлікованими коштами за надані комунальним підприємством послуги на загальну суму 9 161 139 грн, приховав їх від оподаткування та витратив на внески до статутних фондів товариств, учасником яких він був, погашення банківських кредитів та ухилився від сплати податків.

Отже, у справах щодо ухилення від оподаткування сторона обвинувачення має, зокрема: довести факт реального отримання обвинуваченим відповідних сум грошових коштів, з яких мали б сплачуватися податки та збори; надати належні та допустимі докази порушення особою податкового законодавства; надати належну правову оцінку вчиненому діянню та достеменно встановити, чи дійсно отримані особою грошові кошти становлять об'єкт оподаткування, оскільки діяння, пов'язане з одержанням майнової вигоди (наприклад, викрадення майна, одержання хабаря тощо), кваліфікується за відповідною статтею КК України без додаткової кваліфікації за ст. 212 КК України.

*Вирок Октябрського районного суду м. Полтави від 04.09.2019 р. у справі № 554/10204/15-к:*

«... вчинення злочину, пов'язаного з отриманням у тій чи іншій формі доходу, наприклад, викрадення майна, одержання хабаря, збуту зброї, наркотичних засобів, не породжує легальний об'єкт оподаткування. Тому дії особи, яка скоїла злочин,

---

<sup>1</sup> Постанова Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду від 28.09.2022 р. по справі № 726/574/13-к. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/106621759?utm\\_source=jurliga.ligazakon.ua&utm\\_medium=news&utm\\_content=jl03](https://verdictum.ligazakon.net/document/106621759?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03).



пов'язаний із вилученням майнової вигоди, повинні кваліфікуватись лише за відповідними статтями КК України без додаткової кваліфікації за ст. 212...».

*Ухвалою Полтавського апеляційного суду від 24.12.2020 р.* даний вирок залишено без змін, і *постановою Касаційного кримінального суду Верховного Суду від 13.04.2021 р.* ухвалу апеляційного суду в частині виправдання за ч. 1 ст. 212 КК України також залишено без змін.

Зважаючи на чималу кількість кримінальних справ, пов'язаних із ухиленням від оподаткування та фіктивним підприємництвом (до декриміналізації ст. 205 КК України), виникла необхідність у прийнятті *постанови Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19*<sup>1</sup>. Ця постанова має вплив на судову практику на рівні касаційної інстанції. Розглянемо деякі із них.

*Постанова КАС Верховного Суду від 09.11.2022 р. у справі № 826/17523/15*<sup>2</sup>. Колегія суддів КАС Верховного Суду, керуючись висновками, висловленими Великою Палатою Верховного Суду у постанові від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19, зазначає, що, дійсно, факт наявності вироку, ухваленого на підставі угоди у кримінальному провадженні, сам собою не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій, однак такий підлягає врахуванню у сукупності із дослідженням усіх складових господарських операцій. Вирок щодо посадової особи контрагента за ст. 205 КК України, а також ухвала про звільнення особи від кримінальної відповідальності за цією статтею КК України у зв'язку із закінченням строків давності, не можуть створювати преюдицію для адміністративного суду, якщо тільки суд кримінальної юрисдикції не встановив конкретні обставини щодо дій чи бездіяльності позивача. Такі вирок чи ухвала суду за результатами розгляду кримінального провадження мають

---

<sup>1</sup> Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/105852864?utm\\_source=jurliga.ligazakon.ua&utm\\_medium=news&utm\\_content=jl03](https://verdictum.ligazakon.net/document/105852864?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03).

<sup>2</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 09.11.2022 р. у справі № 826/17523/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107251359>.

оцінюватися адміністративним судом разом з наданими первинними документами та обставинами щодо наявності первинних документів, правильності їх оформлення, можливості виконання (здійснення) спірних господарських операцій, їх зв'язку з господарською діяльністю позивача та можливого використання придбаного товару (робіт, послуг) у подальшій діяльності. Визнання вироком суду у кримінальному провадженні підприємства фіктивним не обов'язково означає, що всі його операції з усіма контрагентами були фіктивними за весь період його діяльності.

Виходячи зі змісту згаданого вище правового висновку Великої Палати Верховного Суду, можна констатувати, що дійсно, наявність вироку у кримінальній справі не є обставиною, що безумовно вказує на фактичне нездійснення господарської операції. Однак це не означає, що встановлені у цьому судовому рішенні фактичні обставини повинні беззаперечно й невмотивовано відхилятися при розгляді справи, яка розглядається. До того ж, обставини, встановлені вироком, існували на час проведення перевірки, прийняття податкових повідомлень-рішень, й були покладені в основу останніх, але їм не надано оцінки судами в аспекті ст. 78 КАС України.

У постанові КАС Верховного Суду від 27.10.2022 р. у справі № 805/559/17-а<sup>1</sup> наголошується на тому, що правова оцінка, надана судом певному факту при розгляді іншої справи, не є обов'язковою для суду. Отже, вирок щодо посадової особи контрагента за ст. 205 КК України, а також ухвала про звільнення особи від кримінальної відповідальності за цією статтею КК України у зв'язку із закінченням строків давності не можуть створювати преюдицію для адміністративного суду, якщо тільки суд кримінальної юрисдикції не встановив конкретні обставини щодо дій чи бездіяльності позивача. Такі вирок чи ухвала суду за результатами розгляду кримінального провадження мають оцінюватися адміністративним судом

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 27.10.2022 р. у справі № 805/559/17-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107010222>.

разом з наданими первинними документами та обставинами щодо наявності первинних документів, правильності їх оформлення, можливості виконання (здійснення) спірних господарських операцій, їх зв'язку з господарською діяльністю позивача та можливого використання придбаного товару (робіт, послуг) у подальшій діяльності. Власне аналогічна правова позиція викладена у постанові Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19.

### **Директиви ЄС щодо боротьби з ухиленням від сплати податків (the Anti Tax Avoidance Directive, ATAD)**

Щодо європейського законодавства, то тут варто акцентувати увагу на Директиви ЄС щодо боротьби з ухиленням від сплати податків (the Anti Tax Avoidance Directive, ATAD). Правила цих Директив стосуються обмеження фінансування компаній через надання позик, правил щодо КІК тощо. Питання агресивного податкового планування, що виходить за межі законних дій і має своїми наслідками ухилення від сплати податків, розглядаються також у звітах ОЕСР у рамках загальної боротьби з міжнародною податковою мінімізацією та правил GAAR (General Anti-Abuse Rule), SAAR (Specific Anti-Avoidance Rules), усунення «гібридних схем» (hybrid mismatch rules) тощо.

Директива Ради ЄС 2016/1164 від 12.07.2016 р. про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку<sup>1</sup>, містить основні правила протидії практикам ухилення від сплати податків.

З січня 2024 р. в ЄС починає діяти уніфікована процедура ідентифікації бізнесу як офшорного (відповідно до положень ATAD 3).

На боротьбу із офшорним бізнесом в Україні спрямований також Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків,

---

<sup>1</sup> Директива Ради ЄС 2016/1164 від 12.07.2016 р. про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_022-16#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text).

усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX<sup>1</sup>.

### **Eurofisc**

Розглядаючи питання обміну податковою інформацією та ухилення від оподаткування, слід звернути увагу на Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 від 07.10.2010 р. про адміністративну співпрацю та боротьбу з шахрайством у сфері податку на додану вартість<sup>2</sup>, який встановлює умови, згідно з якими компетентні органи держав-членів, які відповідають за застосування законів про ПДВ, повинні співпрацювати між собою та з Комісією, щоб забезпечити дотримання таких законів.

Відповідно до ст. ст. 33–34 Регламенту Ради (ЄС) від 07.10.2010 р. № 904/2010 про адміністративну співпрацю та боротьбу з шахрайством у сфері ПДВ<sup>3</sup>: для сприяння та полегшення багатосторонньої співпраці у сфері боротьби проти шахрайств з ПДВ глава X цього Регламенту встановлює мережу для швидкого обміну, опрацювання й аналізу цільової інформації про випадки транскордонного шахрайства між державами-членами та для координації будь-яких подальших заходів (далі – Eurofisc).

#### **У рамках Eurofisc держави-члени повинні:**

- ✓ створити багатосторонній механізм раннього попередження для боротьби із шахрайством з ПДВ;
- ✓ здійснювати та координувати швидкий багатосторонній обмін та спільне опрацювання цільової інформації про випадки транскордонного шахрайства у предметних сферах діяльності Eurofisc (далі – сфери роботи Eurofisc);

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. Відомості Верховної Ради України. 2020. № 32. Ст. 227.

<sup>2</sup> Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 від 07.10.2010 р. про адміністративну співпрацю та боротьбу з шахрайством у сфері ПДВ. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_024-10#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_024-10#Text).

<sup>3</sup> Там само.

✓ координувати роботу контактних посадових осіб Eurofisc держав-членів, що беруть участь, у рамках реагування на отримані попередження та інформацію;

✓ координувати адміністративні розслідування державами-членами, що беруть участь, випадків шахрайства, виявлених контактними посадовими особами Eurofisc, як зазначено у ст. 36 (1), без повноваження вимагати від держав-членів проведення адміністративних розслідувань.

Держави-члени повинні брати участь у вибраних ними сферах роботи Eurofisc і можуть також вирішити припинити свою участь у таких сферах роботи. Держави-члени, які вирішили брати участь у сфері роботи Eurofisc, повинні брати активну участь у багатосторонньому обміні та спільному опрацюванні й аналізі цільової інформації про випадки транскордонного шахрайства між усіма державами-членами, які беруть участь, а також у координуванні будь-яких подальших заходів. Інформація, що є об'єктом обміну, повинна бути конфіденційною.



Проаналізуйте рішення Суду справедливості ЄС від 07.03.2024 р. у справі C-341/22 Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA v Agenzia delle Entrate<sup>1</sup>. Ця справа стосується права вирахувати вхідний ПДВ у зв'язку з оподатковуваними операціями; реальності здійснення платником податків економічної діяльності з метою отримання доходу на постійній основі; податкового шахрайства та відмови у зв'язку з цим у праві на вирахування вхідного ПДВ та заборони відповідно до права ЄС отримання незаконних податкових переваг; принципів нейтралітету та пропорційності, правової визначеності та захисту законних очікувань, заборони зловживань й інших питань.

## Податкове шахрайство (Tax Fraud)

Податкове шахрайство має місце, коли фізична особа або суб'єкт господарювання навмисно фальсифікує інформацію в податковій декларації, з метою зменшення суми податкового зобов'язання чи уникнення його сплати. Наприклад: навмисне спотворення або замовчування даних у податковій декларації,

---

<sup>1</sup> C-341/22 Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA v Agenzia delle Entrate. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:62022CJ0341>.

заявлення права на зменшення податкових відрахувань; віднесення особистих витрат до витрат на бізнес; використання фальшивого номера соціального страхування; не звітування про доходи тощо. Ухилення від сплати податків може розглядатися як приклад податкового шахрайства.

За українським законодавством податкове шахрайство не є окремим складом злочину, це кваліфікується, наприклад, за ст. 212 КК України. В іноземній практиці ситуація дещо інша.



Проаналізуйте: 1) справу колумбійської співачки Шакіри, яка уклала угоду з іспанською прокуратурою про врегулювання справи щодо податкового шахрайства, замість бути засудженою за статтею про ухилення від оподаткування; 2) справу Trump Organization (організації Trump Corporation і Trump Payroll Corp., що входять в структуру Trump Organization, були визнані винними у використанні багаторічної схеми шахрайства та ухилення від сплати податків шляхом фальсифікації ділової документації; 3) як французькі банки використовували схему «Cum-Cum». Також розгляньте інші приклади.

## Тема 5

# МІЖНАРОДНИЙ ОБМІН ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ

---

Платник податків має усвідомлювати, що на сьогодні на міжнародному рівні ведеться постійна співпраця між податковими органами різних країн. Крім того, існує фінансовий моніторинг. Тобто створено, налагоджено і відпрацьовано юридичні і технічні передумови для міжнародного обміну податковою та іншою інформацією.

### 5.1 Нормативно-правове підґрунтя обміну податковою інформацією та судова практика

Нині міжнародний обмін податковою інформацією на запит між Україною та іншими країнами може здійснюватися на підставі угод України про уникнення подвійного оподаткування, або Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 р. (набула чинності для України з 01.07.2009 р.).

**Конвенція Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 р.** (Convention on mutual administrative assistance in tax matters)<sup>1</sup>. Ця Конвенція з-поміж іншого передбачає: обмін інформацією на прохання; автоматичний обмін інформацією; спонтанний обмін інформацією; одночасні податкові перевірки; податкові перевірки за кордоном; допомогу у стягненні податків тощо.



Опрацюйте положення Конвенції 1988 р. та розгляньте приклади її застосування в Україні та іноземних країнах. Також проаналізуйте угоди про уникнення подвійного оподаткування, стороною в яких є Україна.

---

<sup>1</sup> Конвенція Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 р., ратифікована із застереженнями Законом від 17.12.2008 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_325#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text).

На виконання ст. 6 Конвенції 1988 р. були прийняті такі акти:

**Багатостороння угода CRS** – це багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information (MCAA CRS<sup>1</sup>);

**Загальний стандарт звітності CRS** (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information, CRS) – загальний стандарт звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки, який включає коментарі до нього, схвалений Радою ОЕСР 15.07.2014 р. (із змінами та доповненнями). Імплементация Загального стандарту звітності CRS координується Секретаріатом ОЕСР.

Відповідно до Загального стандарту звітності CRS фінансові установи країни-учасниці зобов'язані здійснювати належну комплексну перевірку (due diligence) фінансових рахунків та серед власників рахунків, а у певних випадках – і серед їх контролюючих осіб, виявляти осіб, які є податковими резидентами інших юрисдикцій – партнерів з обміну інформацією. Інформація про такі рахунки подається фінансовими установами до податкової адміністрації країни-учасниці. Зазначена податкова адміністрація надалі надсилає відомості про фінансові рахунки юрисдикціям, резидентами яких є власники та контролюючі особи власників фінансових рахунків.

**Багатостороння угода СьС** (для цілей ст. 39 ПК України) – багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін звітами у розрізі країн (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, MCAA СьС). Багатостороння угода МСАА СьС спрямована на впровадження вимог міжнародного податкового законодавства, зокрема, в частині виявлення податковими органами ризиків трансфертного ціноутворення. Приєднання до

---

<sup>1</sup> Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCAA\\_CRS\\_%D0%BE%D1%84%D1%96%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B8%D0%B9\\_%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4.PDF](https://mof.gov.ua/storage/files/MCAA_CRS_%D0%BE%D1%84%D1%96%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4.PDF).



автоматичного обміну Звітами в розрізі країн міжнародної групи компаній (МГК) є ключовим етапом реалізації дії 13 Плану дій BEPS в Україні. Укладення Багатосторонньої угоди МСАА СьС, серед іншого, дозволяє Україні забезпечити виконання підпунктів 39.4.12 та 39.4.13 п. 39.4 ст. 39 розділу I ПК України, згідно з якими:

✓ звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (МГК), поданий платником податків, є об'єктом автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією<sup>1</sup>;

✓ інформація Звіту у розрізі країн МГК, який отримано центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, від платника податків та/або в рамках міжнародних угод щодо автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією, використовується для цілей оцінки ризиків трансфертного ціноутворення під час проведення моніторингу контрольованих операцій та не може бути самостійною підставою для проведення коригування обсягу оподаткованого прибутку платника податків.

Відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.08.2021 р. № 978-р «Про схвалення проекту листа Уряду України до ОЕСР стосовно впровадження Стандарту щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях» Уряд України офіційно висловив намір приєднатись до багатосторонньої міжвідомчої угоди, розробленої ОЕСР, та долучитися до міжнародної системи обміну інформацією відповідно до Загального стандарту звітності CRS. Далі – у ПК України вносяться зміни, що стосуються автоматичного обміну інформацією.

---

<sup>1</sup> Звіт МГК подається у разі, якщо сукупний консолідований дохід МГК, до якої входить платник податків, за фінансовий рік, що передє звітному, розрахований згідно із стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія МГК (за відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), дорівнює або перевищує відповідний показник мінімального розміру сукупного консолідованого доходу, визначений підпунктом 39.4.102 пункту 39.4 статті 39 Кодексу, зокрема, еквівалент 750 мільйонів євро та більше. Форма Звіту МГК та порядок його заповнення затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.12.2020 р. № 764 «Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній».

Відповідно до п. 53<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX ПК України багатосторонній автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки здійснюється на підставі Багатосторонньої угоди CRS після приєднання компетентного органу України до Багатосторонньої угоди CRS та у строки, визначені розділом 3 Багатосторонньої угоди CRS. У 2023 р. у ПК України з'являється ст. 39<sup>3</sup> «Міжнародний автоматичний обмін інформацією та подання звітності про підзвітні рахунки». Також вносяться зміни, доповнення і посилання на: Багатосторонню угоду CRS; Багатосторонню угоду СbC; Угоду QCAA (для цілей ст. 39 ПК України).

**Угода FATCA** (Закон США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків», Foreign Account Tax Compliance Act) – загалом вимагає, щоб іноземні фінансові установи та деякі інші нефінансові іноземні організації звітували про іноземні активи, якими володіють їхні власники рахунків у США<sup>1</sup>.

Угода між Урядом України та Урядом США для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), ратифікована Законом України від 29.10.2019 р.<sup>2</sup>

**Директива Ради ЄС 2010/24/ЄС від 16.03.2010 р. про взаємну допомогу в стягненні за вимогами стосовно податків, мит та інших інструментів**<sup>3</sup> (Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures). Передбачено, що взаємна допомога може складатися з такого: запитуваний орган може надавати органу-заявнику інформацію стосовно його потреб, пов'язаних із забезпеченням стягнення за вимогами, що виникають у державі-члені органу-заявника, та передавати боржнику всі документи, які стосуються таких вимог,

<sup>1</sup> Більше інформації про FATCA див.: Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). URL: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>.

<sup>2</sup> Угода між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), 07.02.2017 р., ратифікована Законом України від 29.10.2019 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840\\_005-17#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_005-17#Text).

<sup>3</sup> Директива Ради 2010/24/ЄС від 16.03.2010 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEL/Директива%20Ради%202010%2024%20ЄС.pdf>.

що беруть свій початок у державі-члені органу-заявника. Запитуваний орган також може здійснювати заходи стягнення на запит органу-заявника за вимогами, що виникають у державі-члені органу-заявника або вживати заходів забезпечення для гарантування стягнення за такими вимогами.

**Директива Ради ЄС 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС від 15.02.2011 р.** (Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC). Директива встановлює правила та процедури, згідно з якими держави-члени повинні співпрацювати для цілей обміну інформацією, що, ймовірно, має значення для адміністрування та забезпечення виконання національного законодавства держав-членів про податки, зазначені у ст. 2 Директиви. Ця Директива також встановлює положення щодо обміну інформацією за допомогою електронних засобів, а також правила та процедури, згідно з якими держави-члени та Комісія повинні співпрацювати в питаннях координування та оцінювання. Директива не впливає на застосування в державах-членах правил про взаємну допомогу у кримінальних справах. Вона також не обмежує виконання будь-яких обов'язків держав-членів щодо ширшої адміністративної співпраці, які виникають з інших правових інструментів, включно з двосторонніми або багатосторонніми угодами.

**Угода QCAA** (для цілей ст. 39 ПК України) – угода, укладена між компетентними органами України та іноземної юрисдикції, які є сторонами чинного міжнародного договору, що містить положення про обмін інформацією для податкових цілей, яка передбачає автоматичний обмін звітами у розрізі країн міжнародної групи компаній між Україною і такою іноземною юрисдикцією (Qualifying Competent Authority Agreement), зокрема й Багатостороння угода CbC.

**Директиви DAC** (Directive in Administrative Cooperation), які вносять зміни до Директиви 2011/16/ЄС, – це документи, що визначають механізми та інструменти кооперації та взаємодії між податковими органами держав-членів ЄС щодо контролю

над агресивним податковим плануванням, у боротьбі з несплатою податків, використанням незаконних схем оптимізації оподаткування, уникнення податків, приховування доходів тощо. Розпочалося все у 2011 р. з Директиви 2011/16/EU щодо адміністративної співпраці з оподаткування.

**Особливості обміну податковою інформацією:**

✓ автоматичний обмін, який застосовується, коли платники податків (фізичні та юридичні особи) діють в країні, відмінній від країни проживання, резидентства або реєстрації;

✓ обмін інформацією за запитом (використовується, коли потрібна додаткова інформація для податкових цілей в іншій країні);

✓ спонтанний обмін (відбувається, якщо одна країна виявляє інформацію про можливе ухилення від сплати податків, що стосується іншої країни).

Зазвичай DAC розповсюджується на фізичних та юридичних осіб, що є податковими резидентами держав-членів ЄС, а також на деяких посередників, наприклад, юристів та податкових консультантів. Крім цього, у фізичних та юридичних осіб з країн-не членів ЄС, що володіють маркетплейсами, через які можуть торгувати певні резиденти держав-членів ЄС, може виникнути обов'язок відкрити представництво в ЄС та звітувати в місцеві податкові органи в цілях DAC<sup>1</sup>.

У рамках DAC необхідно передавати інформацію, визначену у директивах. На сьогодні є вже 8 DAC, на стадії розроблення DAC 9.

**Ключові зміни у DAC:**

DAC 1 – запроваджено обмін інформацією про дохід від працевлаштування, зарплати директорів компаній, розмір пенсій, продукти страхування життя, нерухомість та дохід від неї;

DAC 2 – запроваджено обмін про стан фінансових рахунків (наприклад, рахунки у банку); передається вже така інформація, як ПІБ для фізичних осіб та найменування для

---

<sup>1</sup> Мальцева В., Огурцов Є. CRS по-європейськи або, що українці мають знати про DAC. URL: <https://www.juscutum.com/news/crs-po-ievropeyski-abo-shcho-ukrayinci-mayut-znati-pro-dac>.

юридичних осіб; дата та місце народження для фізичних осіб; адреса та держава проживання для фізосіб та адреса і держава реєстрації для юросіб; індивідуальний податковий номер для фізосіб та номер реєстрації для юридичних осіб; номер рахунку та сальдо або залишок коштів на ньому; номер фінансової установи тощо;

DAC 3 – додано обмін даними про трансграничні рулінги (рулінг – це угода між податковою та платником податків стосовно певних питань. Наприклад, щодо зменшення оподаткування, трактування законодавства тощо) та угоди про узгодження ціни в рамках трансфертного ціноутворення;

DAC 4 – з'являється обмін country-by-country звітів транснаціональних корпорацій (ТНК). Для виконання вимог DAC 4, необхідно обмінюватися інформацією про сплачені податки, прибуток і дохід, кількість працівників, певні активи, країни діяльності тощо;

DAC 5 – забезпечує обмін кінцевими бенефіціарами юридичних осіб;

DAC 6 і DAC 7 – додано обов'язок звітувати про трансграничні схеми з податкової оптимізації та торгівлю на онлайн-маркетплейсах. При визначенні транскордонних схем з оптимізації оподаткування, що підпадають під DAC 6, необхідно застосовувати т. зв. відмітні ознаки (hallmarks). Існує декілька видів hallmarks. Наприклад, умови конфіденційності щодо схеми з оптимізації оподаткування є одним із видів відмітних ознак. Треба відзначити, що перелік hallmarks також залежить від національного законодавства держав-членів ЄС. За DAC 7, певні маркетплейси зобов'язані передавати інформацію про власних продавців: ПІБ для фізосіб та найменування для юросіб; адресу та державу проживання для фізосіб та адресу та державу реєстрації для юросіб; індивідуальний податковий номер для фізичних осіб та номер реєстрації для юридичних осіб; номер платника ПДВ для фіз- та юросіб (за наявності); розмір винагороди, який отримав продавець на платформі тощо. Під маркетплейсом мається на увазі будь-яка онлайн-платформа, що дозволяє продавцям продавати товари, надавати персональні

послуги, здавати в оренду рухоме та нерухоме майно<sup>1</sup>. З метою недопущення здійснення ризикових операцій, а також порушення норм податкового законодавства, платнику податків рекомендується аналізувати свій бізнес на предмет обов'язковості звітування відповідно до DAC 6; аналізувати контракти, договори тощо, на предмет віднесення їх до транскордонних угод, які підлягають розкриттю; впровадити внутрішні політики та процедури контролю за ризиком дотримання компанією чи групою компаній вимог DAC 6;

DAC 8 – йдеться про автообмін криптоактивами та створення Crypto-Asset Operator register. Поправки значною мірою стосуються комплаєнсу та автоматичного обміну інформацією про доходи від операцій з криптоактивами та про податкові роз'яснення (advance tax rulings) для заможних осіб. Тобто в автообмін включають криптоактиви, які були випущені в децентралізований спосіб, стейблкойни (включаючи токени електронних грошей і NFT).

#### **Основні новели DAC 8:**

✓ розширити сферу автоматичного обміну інформацією в рамках DAC на інформацію, яку повинні будуть повідомляти постачальники послуг криптоактивів про транзакції (переказ або обмін) криптоактивів та електронних грошей;

✓ нові процедури належної перевірки, вимоги до звітності та інші правила, що застосовуються до постачальників послуг із звітування про криптоактиви, відображатимуть Crypto-Asset Reporting Framework (CARF) і набір поправок до Загального стандарту звітності (CRS), які були підготовлені ОЕСР за мандатом G20. G20 схвалила CARF і поправки до CRS, обидва з яких вона вважає невід'ємними доповненнями до глобальних стандартів CRS;

✓ введення понять Reporting Crypto-Asset Service Provider, Reportable User, Reportable Transaction;

✓ створення та запуск CARF до 2026 р.;

---

<sup>1</sup> Мальцева В., Огурцов С. CRS по-європейськи або, що українці мають знати про DAC. URL: <https://www.juscutum.com/news/crs-po-ievropeyski-abo-shcho-ukrayinci-mayut-znati-pro-dac>.

- ✓ розширення діючих правил щодо автообміну з advance tax rulings щодо заможних осіб;
- ✓ новий автоматичний обмін інформацією про некастодіальні дивіденди та подібні доходи;
- ✓ удосконалення правил звітування та передачі податкового ідентифікаційного номера (TIN);
- ✓ зміни положень DAC щодо відповідальності до осіб за недотримання законодавства щодо вимог звітності DAC<sup>1</sup>.

За порушення вимог DAC податкові органи застосовують санкції до порушників, які передбачені внутрішнім законодавством.

Україна також взяла на себе зобов'язання щодо обміну податковою та іншою інформацією, про що зазначається в Угоді про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (зокрема, ст. ст. 349–354). Також особливо важливими є положення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» від 20.03.2023 р.<sup>2</sup> (закон про впровадження міжнародних стандартів автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки).

Крім того, важливо пам'ятати і про Конвенцію Ради Європи про доступ до офіційних документів 2009 р., яка ратифікована Україною у 2020 р.<sup>3</sup>.

На сьогодні обмін податковою інформацією та офіційними документами є дієвим засобом у процесі протидії фінансовим

---

<sup>1</sup> Європейська Рада змінила правила ЄС щодо автоматичного обміну інформацією про доходи від операцій з криптоактивами. URL: <https://finap.com.ua/yevropejska-rada-zminyla-plavulya-yes-shhodo-avtomatychnogo-obminu-informatsiyeyu-pro-dohody-vid-operatsij-z-kryptoaktyvamy/>.

<sup>2</sup> Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» від 20.03.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text>.

<sup>3</sup> Про ратифікацію Конвенції Ради Європи про доступ до офіційних документів: Закон України від 20.05.2020 р. Відомості Верховної Ради. 2020. № 39. Ст. 299.

шахрайствам, ухиленню від оподаткування, легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом.

На рівні ЄС уже сформувалася певна практика у справах, пов'язаних із обміном податковою інформацією. Ці справи були предметом розгляду Суду справедливості ЄС<sup>1</sup>.

Наприклад, справа Суду справедливості ЄС *Twoh International BV tegen Staatssecretaris van Financiën* від 27.09.2007 р. (Case C-184/05)<sup>2</sup>. Суть справи: у 1996 р. компанія Twoh, заснована в Нідерландах, постачала комп'ютерні компоненти компаніям, заснованим в Італії. У договорах купівлі-продажу сторони погодилися, що постачання відбуватиметься відповідно до однієї з умов міжнародної торгівлі, розроблених Міжнародною торговою палатою (т. зв. «Інкотермс 2000»), а саме «франко-завод» (EXW). У результаті компанія Twoh була зобов'язана лише надати товари покупцям на складі в Нідерландах, а покупці відповідали за їх транспортування до Італії. Щодо цих поставок, компанія Twoh не отримувала від своїх італійських клієнтів декларацію на кшталт тієї, яка вимагається податковим законодавством Нідерландів, щоб довести, що вони були поставками товарів всередині Співтовариства, щоб вони могли бути звільнені від ПДВ у Нідерландах. Однак компанія Twoh завжди припускала, що вона здійснювала поставки всередині Співтовариства, до яких застосовувалася нульова ставка ПДВ. Тому виставляла рахунки-фактури без зазначення ПДВ і не сплачувала ПДВ за цими поставками.

---

<sup>1</sup> Нагадаємо, що Суд справедливості ЄС (Court of Justice of the European Union (CJEU)) уособлює судову гілку влади ЄС, є офіційною інституцією ЄС разом із Європейським парламентом, Європейською Радою, Радою ЄС, Європейською Комісією, Європейським судом аудиторів, Європейським центральним банком. У свою чергу, інший судовий орган – Європейський суд з прав людини, ЄСПЛ (European Court of Human Rights) – це міжнаціональна інституція, яка займається розглядом справ щодо недотримання прав за зверненнями від громадян і недержавних структур. Відповідачем у таких справах завжди є держава. Заяви до ЄСПЛ приймаються проти країн, які ратифікували Європейську конвенцію про захист прав людини 1950 р.

<sup>2</sup> *Twoh International BV tegen Staatssecretaris van Financiën* від 27.09.2007 р. (Case C-184/05). URL: <https://www.taxlawapp.eu/Web/rechts.php?mode=content&submode=arrest&id=62005CJ0184&language=NL>.



Після бухгалтерського розслідування податкові органи Нідерландів дійшли висновку, що не було доведено, що товари були транспортовані або відправлені до іншої держави-члена, і тому ПДВ не було сплачено помилково. У зв'язку з чим компанії Twoh було донараховане ПДВ з відповідними санкціями. Компанія Twoh оскаржила таке донарахування до суду та звернулася до податкових органів Нідерландів з проханням отримати інформацію від італійського компетентного органу відповідно до Директиви про взаємодопомогу та Регламенту адміністративного співробітництва, яка б доводила, що відповідні постачання були всередині Співтовариства. Ця служба вирішила не відповідати на цей запит і залишити донарахування ПДВ. Компанія Twoh оскаржила це рішення до апеляційного суду Арнема, який після того, як заявник надав низку доказів, що стосуються відповідних поставок, скасував це рішення щодо трьох поставок і зменшив додаткову суму ПДВ. Однак зазначений суд постановив, що податкові органи Нідерландів не зобов'язані вимагати від італійського компетентного органу провести розслідування в державі-члені призначення, щоб перевірити, чи справді відповідні товари туди транспортувалися. Компанія Twoh подала касаційну скаргу на рішення апеляційного суду Арнема до Верховного суду Нідерландів.

Верховний суд Нідерландів просив розтлумачити Шосту Директиву про ПДВ (2), а також інші акти, що регулюють взаємодопомогу між податковими органами. Суть питання: чи зобов'язані податкові органи отримувати інформацію з іншої держави-члена, якщо платник податку не може сам надати докази того, що він здійснив звільнену від ПДВ поставку всередині Співтовариства, оскільки платник податку зареєстрований в іншій державі-члені і заявляє, що податковий орган не надав йому необхідні документи. Запитання тісно пов'язані з питаннями, поставленими у справах C-409/04 (Teleos та інші) і C-146/05 (Collee).

Відповідаючи на поставлене запитання, Суд постановив: «...податкові органи держави-члена, з якої товари відправляються або транспортуються в контексті постачання всередині Співтовариства, не зобов'язані запитувати інформацію

від органів влади держави-члена, для якої, як стверджує постачальник, призначені товари».

Також предметом розгляду Суду справедливості ЄС був спір між професійним футболістом Ю. Сабо та Фінансовою дирекцією міста Праги (Чехії) щодо суми його оподаткованого доходу за 2004 рік (Jiří Sabou v Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (Case C-276/12, 22nd Oct 2013, CJEU)<sup>1</sup>. У цій справі футболіст Сабо у своїй податковій декларації за 2004 рік у Чеській Республіці зазначив, що він поніс витрати в кількох державах-членах ЄС, пов'язані із його можливим переходом до одного з футбольних клубів у цих державах. За його словами, ці витрати зменшили його оподатковуваний дохід. Однак працівник чеського податкового органу поставив під сумнів достовірність цих витрат і провів перевірку, в рамках якої він подав запити на інформацію до податкових органів відповідних держав-членів: звернувся за допомогою до податкових органів Франції, Великобританії та Іспанії. З відповідей цих органів випливало, що жоден із клубів, з якими нібито велися переговори, не знає ані футболіста Сабо, ані його агента. Оскільки Сабо не виступав у клубах, його витрати на відрядження не були враховані податковими органами як такі, що враховуються при зменшенні оподаткованого доходу. Сабо із цим не погодився і з-поміж іншого у процесі судового розгляду він мав зауваження до процедури обміну інформацією. Згодом Вищий адміністративний суд Чеської Республіки призупинив розгляд справ і звернувся до Суду справедливості ЄС задля отримання відповідей на такі запитання:

1. Чи впливає із законодавства ЄС, що суб'єкт податку має право бути поінформованим про рішення податкової адміністрації подати запит на надання даних відповідно до Директиви 77/799/ЄЕС (1)<sup>2</sup>? Чи має суб'єкт податку право брати

---

<sup>1</sup> Jiří Sabou v Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (Case C-276/12, 22nd Oct 2013. URL: <https://www.taxlawapp.eu/Web/rechts.php?mode=content&submode=arrest&id=62012CJ0276&language=CS>; Монаенко А. Практика суду ЄС в сфері обміну податковою інформацією. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/praktika-sudu-es-v-sferi-obminu-podatkovoyu-informaciyu.html>.

<sup>2</sup> Зауважимо, що на момент виникнення спору була чинною Директива 77/799/ЄЕС. Коли ж справа розглядалася у Суді справедливості ЄС, то ця Директива вже була скасована Директивою 2011/16/ЄС від 15.02.2011 р. про адміністративне співробітництво у сфері

участь у формуванні запиту, адресованого запитуваній державі-члену? Якщо суб'єкт податку не має таких прав згідно із законодавством ЄС, чи можливо йому надати подібні права згідно з національним законодавством? Відповідаючи на ці запитання, Суд справедливості ЄС зазначив, що при зборі інформації адміністрація не зобов'язана повідомляти суб'єкта податків та отримувати його висновок. Запит про допомогу, поданий податковою адміністрацією на основі Директиви 77/799, підпадає під процедуру збору інформації. Тобто Директива ЄС про взаємну допомогу не гарантує право платнику податків бути заздалегідь повідомленим про запит, також не дає право брати участь у формулюванні запиту, який надсилається іншій державі, у разі, якщо запит стосується лише перевірки даних, які надав сам платник податків (відповідно і податковий орган не зобов'язаний залучати платника податків до процесу формування запиту). Порядок повідомлення платника податків про проведення стосовно нього будь-яких процесуальних дій належить до компетенції держав-членів ЄС.

2. Чи має податковий орган право брати участь у допиті свідків у запитуваній державі під час обробки запиту на надання даних відповідно до Директиви 77/799/ЄЕС? Чи зобов'язана запитувана держава-член заздалегідь повідомити податковий орган про те, коли буде проведено опитування, якщо запитується держава-член? Сабо вважав, що він має відповідні на це права. Водночас Суд справедливості ЄС зауважив, що право ЄС не покладає обов'язків на державу-члена надавати право платнику податків брати участь у допиті свідків, оскільки таке право не закріплено у директиві.

3. При наданні даних відповідно до Директиви 77/799/ЄЕС податкова адміністрація запитуваної держави-члена зобов'язана дотримуватися певного мінімального змісту відповідей, щоб було зрозуміло, з яких джерел і як запитувана податкова адміністрація отримала інформацію, яка надається? Чи може податковий суб'єкт оскаржити правильність наданої у такий

---

оподаткування. Водночас Суд виходив із положень Директиви, що діяла на момент виникнення спору.

спосіб інформації, наприклад, через процесуальні недоліки у провадженні в запитуваній державі, яке передувало наданню інформації? Чи застосовуватиметься принцип взаємної довіри та співпраці, відповідно до якого інформація, надана запитуваною податковою адміністрацією, не може бути піддана сумніву? Відповідаючи на ці запитання, Суд справедливості ЄС установив, що в аналізованій Директиві 77/799 не розглядається питання про те, чи має суб'єкт оподаткування право оскаржувати правильність наданої інформації, і не встановлює жодних спеціальних вимог до змісту інформації, яка надається. За цих умов відповідні норми можуть регулюватися лише національними правовими системами. Суб'єкт податку може оскаржити інформацію, яка його стосується, і яка була надана податковій адміністрації запитуючої держави-члена, відповідно до правил і процедур, що діють у цій державі-члені.



Для більшого ґрунтовного ознайомлення зі справами, пов'язаними з обміном податковою інформацією, ознайомтесь зі статтею: Монаєнко А. Практика суду ЄС у сфері обміну податковою інформацією. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/praktika-sudes-v-sferi-obminu-podatkovoyu-informaciyu.html>.

### **Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією для цілей оподаткування та Стандарт обміну інформацією за запитом (EOIR)**

Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією для цілей оподаткування (the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)<sup>1</sup>, який налічує 171 члена, є провідною міжнародною організацією, що працює над упровадженням глобальних стандартів прозорості та обміну інформацією в усьому світі. Після впровадження змін щодо збереження та розкриття інформації, що становить банківську таємницю, міжнародна спільнота досягла значних успіхів у боротьбі з ухиленнями від оподаткування за допомогою офшорів. Працюючи через Глобальний форум, країни та

<sup>1</sup> Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. URL: <https://www.oecd.org/tax/transparency/>.

юрисдикції запровадили надійні стандарти, які забезпечили безпрецедентний рівень прозорості в податкових питаннях.

Глобальний форум здійснює моніторинг та експертну оцінку впровадження міжнародного стандарту обміну інформацією за запитом (Exchange of Information on Request Standard, EOIR) та автоматичного обміну інформацією.

Україна є учасником Глобального форуму з питань прозорості та обміну інформацією для податкових цілей і взяла на себе зобов'язання забезпечувати через ДПС України обмін інформацією з компетентними органами інших юрисдикцій, з дотриманням міжнародного стандарту EOIR, що встановлює єдині умови, за якими юрисдикції надсилають одна одній запити про надання певної інформації та обмінюються нею на підставі податкових конвенцій.



Опрацюйте Звіти EOIR, що розміщені в iLibrary OECD:  
[https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews\\_2219469x](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x).  
Ознайомтесь із Посібником для експертних перевірок EOIR:  
(<https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/handbook-for-peer-reviews-on-transparency-and-exchange-of-information-on-request.pdf>).

## 5.2 Персональні дані та фінансові дані

При обміні податковою та іншою інформацією контролюючим органам слід зважати на захист персональних даних. У контексті цього варто згадати Конвенцію про захист осіб у зв'язку з автоматизованою обробкою персональних даних від 28.01.1981 р., яка ратифікована Україною у 2010 р., а також **GDPR (General Data Protection Regulation)** – Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2016/679 про захист фізичних осіб у зв'язку з опрацюванням персональних даних і про вільний рух таких даних, та про скасування Директиви 95/46/ЄС (Загальний регламент про захист даних) від 27.04.2016 р.<sup>1</sup>. Цей Регламент

---

<sup>1</sup> Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2016/679 про захист фізичних осіб у зв'язку з опрацюванням персональних даних і про вільний рух таких даних, та про скасування Директиви 95/46/ЄС (Загальний регламент про захист даних) від 27.04.2016 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_008-16#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_008-16#Text).

установлює принципи роботи з даними; особливості згоди користувачів на таку обробку; права користувачів щодо їх персональних даних; деталізує порядок збору, обробки та зберігання таких даних для контролюючих організацій; відповідальність за порушення GDPR.

Відповідно до ст. 4 GDPR термін **«персональні дані»** означає будь-яку інформацію, що стосується фізичної особи, яку ідентифіковано чи можна ідентифікувати («суб'єкт даних»); фізична особа, яку можна ідентифікувати, є такою особою, яку можна ідентифікувати, прямо чи опосередковано, зокрема, за такими ідентифікаторами як ім'я, ідентифікаційний номер, дані про місцеперебування, онлайн-ідентифікатор або за одним чи декількома факторами, що є визначальними для фізичної, фізіологічної, генетичної, розумової, економічної, культурної чи соціальної сутності такої фізичної особи.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про захист персональних даних» від 01.06.2010 р.<sup>1</sup> **персональні дані** – відомості чи сукупність відомостей про фізичну особу, яка ідентифікована або може бути конкретно ідентифікована. За ст. 5 цього Закону об'єктами захисту є персональні дані. Персональні дані можуть бути віднесені до конфіденційної інформації про особу законом або відповідною особою. Не є конфіденційною інформацією персональні дані, що стосуються здійснення особою, уповноваженою на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, посадових або службових повноважень.

Персональні дані, зазначені у декларації особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, оформленій за формою, визначеною відповідно до Закону України «Про запобігання корупції», не належать до інформації з обмеженим доступом, крім відомостей, визначених Законом України «Про запобігання корупції».

Також не належить до інформації з обмеженим доступом інформація про отримання у будь-якій формі фізичною особою

---

<sup>1</sup> Про захист персональних даних: Закон України від 01.06.2010 р. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 34. Ст. 481.

бюджетних коштів, державного чи комунального майна, структуру, принципи формування та розмір оплати праці, винагороди, додаткового блага керівника, заступника керівника юридичної особи публічного права, керівника, заступника керівника, члена наглядової ради державного чи комунального підприємства або державної чи комунальної організації, що має за мету одержання прибутку, особи, яка постійно або тимчасово обіймає посаду члена виконавчого органу чи входить до складу наглядової ради господарського товариства, у статутному капіталі якого понад 50 % акцій (часток, паїв) прямо чи опосередковано належать державі та/або територіальній громаді, крім випадків, передбачених ст. 6 Закону України «Про доступ до публічної інформації».

Не належить до інформації з обмеженим доступом інформація про фізичних осіб, які мають податковий борг, яка публікується на офіційному веб-порталі центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, відповідно до вимог п. 35.4 ст. 35 ПК України. Законом може бути заборонено віднесення інших відомостей, що є персональними даними, до інформації з обмеженим доступом. Отже, загалом положення вітчизняного законодавства кореспондуються із нормами європейського законодавства.

У контексті персональних даних та їхнього захисту заслуговує на увагу *питання фінансових даних*.

Згідно з п. 31 GDPR: «Органи публічної влади, яким розкривають персональні дані відповідно до встановленого законом зобов'язання щодо виконання ними посадових функцій, такі як податкові та митні органи, служби фінансових розслідувань, незалежні адміністративні органи або органи державного регулювання фінансового ринку, відповідальні за регулювання та нагляд за фондовими ринками, не можна розглядати як одержувачів, якщо їм надають персональні дані, необхідні для проведення певного розслідування у загальних інтересах, відповідно до законодавства Союзу або держави-члена. Запити на розкриття, які надають органи публічної влади, повинні завжди бути оформлені в письмовій формі, вмотивовані та призначені для спеціального випадку; вони не повинні

впливати на всю картотеку або спричиняти взаємозалежність картотек. Такі органи публічної влади повинні здійснювати опрацювання персональних даних відповідно до застосовних норм щодо захисту даних та цілей опрацювання».

Хоча фінансові дані не належать до спеціальних категорій персональних даних («чутливих даних») чутливими даними відповідно до Конвенції 1981 р. та GDPR, їх обробка вимагає особливих гарантій для забезпечення точності і безпеки даних: електронні платіжні системи особливо потребують «вбудованого» захисту даних, тобто забезпечувати приватність чи захист даних за призначенням та за замовчуванням; особливі проблеми захисту можуть виникнути в цій сфері через необхідність створення відповідних механізмів автентифікації<sup>1</sup>.

Так, у справі «Мішо проти Франції»<sup>2</sup> заявник, французький адвокат, оскаржував своє зобов'язання за французьким законодавством повідомляти про підозри стосовно можливої діяльності з відмивання грошей його клієнтами. ЄСПЛ зауважив, що вимога до адвокатів повідомляти адміністративним органам інформацію щодо іншої особи, яка стала їм відома в ході професійного спілкування з цією особою, становила втручання у право адвокатів на захист своєї кореспонденції і приватного життя, гарантованого ст. 8 ЄКПЛ, оскільки це поняття охоплює діяльність професійного і ділового характеру. Проте втручання здійснювалося відповідно до закону і переслідувало легітимну мету, а саме запобігання заворушенням та злочинності. Оскільки на адвокатів покладалося зобов'язання повідомляти про свої підозри лише за дуже обмежених обставин, ЄСПЛ постановив, що це зобов'язання було пропорційним. Він дійшов висновку, що порушення ст. 8 не було.

---

<sup>1</sup> Посібник з європейського права у сфері захисту персональних даних. 2018. С. 370–371. URL: [https://fra.europa.eu/sites/default/files/fra\\_uploads/fra-coe-edps-2018-handbook-data-protection\\_ukr.pdf](https://fra.europa.eu/sites/default/files/fra_uploads/fra-coe-edps-2018-handbook-data-protection_ukr.pdf).

<sup>2</sup> Рішення ЄСПЛ у справі «Мішо проти Франції» (Michaud v. France), № 12323/11, від 06.12.2012 р. Див. також рішення ЄСПЛ у справі «Немец проти Німеччини» (Niemietz v. Germany), № 13710/88, від 16.12.1992 р., п. 29, та рішення ЄСПЛ у справі, «Гелфорд проти Сполученого Королівства» (Halford v. the United Kingdom), № 20605/92, від 25.06.1997 р., п. 42.



В іншій справі – «М. Н. та інші проти Сан-Марино»<sup>1</sup> заявник, італійський громадянин, уклав договір-доручення з компанією, щодо якої здійснювалося слідство. Це означає, що в компанії проводились обшуки та вилучались копії (електронної) документації. Заявник подав скаргу до суду Сан-Марино, стверджуючи про відсутність зв'язку між ним та вчиненими злочинами. Однак суд визнав його скаргу неприйнятною, оскільки він не був «зацікавленою стороною». ЄСПЛ постановив, що заявник був у вкрай не вигідному становищі щодо судового захисту порівняно із «зацікавленою стороною», та його дані все-таки підлягали обшуку та вилученню. Отже, Суд постановив, що мало місце порушення ст. 8 ЄКПЛ.

У справі «G. S. V. проти Швейцарії»<sup>2</sup> реквізити банківського рахунку заявника були надіслані до податкових органів США на підставі угоди про адміністративну взаємодію між Швейцарією та США. ЄСПЛ постановив, що передача не є порушенням ст. 8 ЄКПЛ, оскільки втручання в право заявника на приватне життя було передбачене законом, переслідувало легітимну мету та було пропорційним щодо відповідного суспільного інтересу.

Отже, питання про фінансові дані пов'язане із банківською таємницею, що має інший правовий режим і захист, аніж персональні дані. Правила зберігання, захисту, використання та розкриття банківської таємниці затверджені постановою Правління НБУ 14.07.2006 р. № 267.

### **5.3 Обмін податковою інформацією та фінансовий моніторинг**

Обмін податковою інформацією пов'язаний, зокрема, із фінансовим моніторингом, із встановленням кінцевих бенефіціарних власників, із застосуванням ризик-орієнтованого підходу.

***Ризик-орієнтований підхід*** – визначення (виявлення), оцінка (переоцінка) та розуміння ризиків легалізації

---

<sup>1</sup> Рішення ЄСПЛ у справі «М. Н. та інші проти Сан-Марино» (M. N. and Others v. San Marino), № 28005/12, від 07.07.2015 р.

<sup>2</sup> Рішення ЄСПЛ у справі «G.S.V. проти Швейцарії» (G.S.V. v. Switzerland), № 28601/11 від 22.12.2015 р.

(відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та/або фінансування розповсюдження зброї масового знищення, а також вжиття відповідних заходів щодо управління ризиками у спосіб та в обсязі, що забезпечують мінімізацію таких ризиків залежно від їх рівня (п. 53 ч. 1 ст. 1 Закону про ПВК/ФТ).

### **Належна перевірка клієнта**

Закон про ПВК/ФТ передбачає наявність належної перевірки, яку має здійснювати фінансова установа (ст. ст. 11, 12 Закону).

**Належна перевірка** – заходи, що передбачають:

- ✓ ідентифікацію та верифікацію клієнта (його представника);
- ✓ встановлення кінцевого бенефіціарного власника клієнта або його відсутності, зокрема отримання структури власності з метою її розуміння, та даних, що дають змогу встановити кінцевого бенефіціарного власника, та вжиття заходів з верифікації його особи (за наявності);
- ✓ встановлення (розуміння) мети та характеру майбутніх ділових відносин або проведення фінансової операції;
- ✓ проведення на постійній основі моніторингу ділових відносин та фінансових операцій клієнта, що здійснюються у процесі таких відносин, щодо відповідності таких фінансових операцій наявній у суб'єкта первинного фінансового моніторингу інформації про клієнта, його діяльність та ризик (зокрема й у разі необхідності, про джерело коштів, пов'язаних з фінансовими операціями);
- ✓ забезпечення актуальності отриманих та наявних документів, даних та інформації про клієнта (п. 34 ч. 1 ст. 1 Закону);

Відповідно до ст. 11 Закону про ПВК/ФТ суб'єктам первинного фінансового моніторингу, що є фінансовими установами, забороняється відкривати та вести анонімні (номерні) рахунки та встановлювати кореспондентські відносини з банками-оболонками, а також з банками та іншими фінансовими установами-нерезидентами, щодо яких відомо, що вони підтримують кореспондентські відносини з банками-

оболонками. Суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний здійснювати кожен із заходів належної перевірки. Обсяг дій при здійсненні кожного із заходів належної перевірки визначається суб'єктом первинного фінансового моніторингу, з урахуванням ризик-профілю клієнта, зокрема рівня ризику, мети ділових відносин, суми здійснюваних операцій, регулярності або тривалості ділових відносин.

Суб'єкти первинного фінансового моніторингу, які є фінансовими агентами, мають право використовувати результати належної перевірки клієнтів для виконання вимог ст. 39<sup>3</sup> ПК України.

**Належна перевірка здійснюється в разі:**

✓ встановлення ділових відносин (крім ділових відносин, установлених на підставі договорів страхування за класами страхування, що не передбачають здійснення страхової виплати в разі дожиття застрахованої особи до закінчення строку дії договору страхування та/або досягнення застрахованою особою певного віку, визначеного в такому договорі, за якими клієнтом є фізична особа та загальний страховий платіж не перевищує 27 тис. грн або його сума еквівалентна зазначеній сумі, у тому числі в іноземній валюті; а також крім встановлення ділових відносин, які виникають на підставі договорів про участь у лотереї, за умови, що розмір ставки гравця не перевищує 5 тис. грн);

✓ наявності підозри;

✓ здійснення платіжних операцій (зокрема й міжнародних) без відкриття рахунка;

✓ проведення фінансової операції з віртуальними активами на суму, що дорівнює чи перевищує 30 тис. грн;

✓ виникнення сумнівів у достовірності чи повноті раніше отриманих ідентифікаційних даних клієнта;

✓ проведення разової фінансової операції без встановлення ділових відносин з клієнтами, якщо сума фінансової операції дорівнює або перевищує суму, визначену ч. 1 ст. 20 цього Закону.

Залежно від рівня ризику проведення фінансової операції, належна перевірка клієнта здійснюється також у разі проведення ним кількох фінансових операцій, що можуть бути

пов'язані між собою, на загальну суму, що дорівнює або перевищує суму, визначену ч. 1 ст. 20 цього Закону.

З метою не перешкоджання звичайній діловій практиці, верифікація клієнта може здійснюватися за необхідності під час установлення ділових відносин<sup>1</sup>. У такому разі здійснення верифікації має бути завершене якнайшвидше після першого контакту з клієнтом, за умови здійснення ефективного управління ризиками легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення. Верифікація клієнта також може бути здійснена після відкриття рахунка, але до проведення за ним першої фінансової операції. Верифікація здійснюється також в інших випадках, установлених НБУ для суб'єктів первинного фінансового моніторингу, за якими він, відповідно до цього Закону, здійснює державне регулювання і нагляд.

Суб'єкт первинного фінансового моніторингу має право витребувати, а клієнт, представник клієнта зобов'язані подати інформацію (офіційні документи), необхідну (необхідні) для здійснення належної перевірки, а також для виконання таким суб'єктом первинного фінансового моніторингу інших вимог законодавства у сфері запобігання та протидії.

Для визначення належності клієнта або кінцевого бенефіціарного власника клієнта до політично значущих осіб, членів їхніх сімей або пов'язаних з ними осіб, суб'єкт первинного фінансового моніторингу використовує декілька надійних джерел інформації та вживає заходів для перевірки отриманої інформації.

Національний публічний діяч зобов'язаний повідомляти суб'єкта первинного фінансового моніторингу на його запит про виконання (припинення виконання) національним публічним діячем визначених публічних функцій.

---

<sup>1</sup> Верифікація – заходи, що вживаються суб'єктом первинного фінансового моніторингу з метою перевірки (підтвердження) належності відповідній особі отриманих суб'єктом первинного фінансового моніторингу ідентифікаційних даних та/або з метою підтвердження даних, що дають змогу встановити кінцевих бенефіціарних власників чи їх відсутність.

**З метою встановлення кінцевого бенефіціарного власника, суб'єкт первинного фінансового моніторингу:**

✓ витребує та отримує від клієнта – юридичної особи структуру власності такого клієнта;

✓ встановлює щодо трасту або іншого подібного правового утворення відомості про засновників, довірчих власників, захисників (у разі наявності), вигодоодержувачів (вигодонабувачів) або групу вигодоодержувачів (вигодонабувачів), а також про будь-яких інших фізичних осіб, які здійснюють вирішальний вплив на діяльність трасту або іншого подібного правового утворення (зокрема й через ланцюг контролю/володіння). Щодо трастів та інших подібних правових утворень, вигодоодержувачі (вигодонабувачі) яких характеризуються певними ознаками або класом, встановлюється інформація про таких вигодоодержувачів (вигодонабувачів), яка б надала можливість встановити їх особу в момент виплати чи реалізації ними належних їм прав;

✓ має право використовувати дані, що містяться в офіційних документах, офіційних та/або інших джерелах;

✓ має вжити належних заходів для перевірки достовірності інформації щодо кінцевого бенефіціарного власника та пересвідчитися, що він знає, хто є кінцевим бенефіціарним власником (за його наявності), здійснюючи обґрунтовані заходи для розуміння права власності (контролю) та структури власності.

Суб'єкт первинного фінансового моніторингу при встановленні кінцевого бенефіціарного власника клієнта не повинен покладатися винятково на ЄДР. Вимоги щодо встановлення кінцевого бенефіціарного власника суб'єкт первинного фінансового моніторингу виконує з використанням ризик-орієнтованого підходу.

**Суб'єкти первинного фінансового моніторингу під час ідентифікації та верифікації резидентів встановлюють:**

1) для фізичної особи – прізвище, ім'я та (за наявності) по батькові, дату народження, номер (та за наявності – серію) паспорта громадянина України (або іншого документа, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаний на території України для укладення

правочинів), дату видачі та орган, що його видав, відомості про місце проживання або місце перебування, реєстраційний номер облікової картки платника податків, номер (та за наявності – серію) паспорта громадянина України, в якому проставлено відмітку про відмову від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, чи номер паспорта із записом про відмову від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків в електронному безконтактному носії, унікальний номер запису в Єдиному державному демографічному реєстрі (за наявності). Якщо за звичаями національної меншини, до якої належить особа, прізвище або по батькові не є складовими імені, зазначаються лише складові імені;

2) для ФОП – прізвище, ім'я та (за наявності) по батькові, дату народження, номер (та за наявності – серію) паспорта громадянина України (або іншого документа, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаний на території України для укладення правочинів), дату видачі та орган, що його видав, відомості про місце проживання або місце перебування, реєстраційний номер облікової картки платника податків, номер (та за наявності – серію) паспорта громадянина України, в якому проставлено відмітку про відмову від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, чи номер паспорта із записом про відмову від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків в електронному безконтактному носії; дату та номер запису в ЄДР про проведення державної реєстрації; реквізити банку, в якому відкрито рахунок, і номер поточного рахунка (за наявності), унікальний номер запису в Єдиному державному демографічному реєстрі (за наявності). Якщо за звичаями національної меншини, до якої належить особа, прізвище або по батькові не є складовими імені, зазначаються лише складові імені;

3) для юридичної особи – повне найменування, місцезнаходження; дату та номер запису в ЄДР про проведення державної реєстрації, відомості про виконавчий орган (органи

управління); ідентифікаційні дані осіб, які мають право розпоряджатися рахунками та/або майном; ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ; реквізити банку, в якому відкрито рахунок, і номер поточного рахунка.

Банки як суб'єкти первинного фінансового моніторингу, можуть не встановлювати щодо резидентів (ФОП, юридичних осіб) реквізити іншого банку, в якому відкрито рахунок, і номер поточного рахунка.

**Під час ідентифікації та верифікації нерезидентів, а також трастів та інших подібних правових утворень суб'єкти первинного фінансового моніторингу встановлюють:**

1) для фізичної особи – прізвище, ім'я та (за наявності) по батькові, дату народження, номер (та за наявності – серію) паспорта (або іншого документа, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаний на території України для укладення правочинів), дату видачі та орган, що його видав, громадянство, відомості про місце проживання або місце тимчасового перебування в Україні, унікальний номер запису в Єдиному державному демографічному реєстрі (за наявності). Якщо за звичаями національної меншини, до якої належить особа, прізвище або по батькові не є складовими імені, зазначаються лише складові імені;

1<sup>-1</sup>) для електронного резидента (е-резидента) – прізвище, ім'я та по батькові (за наявності), дату народження, номер та серію (за наявності) паспорта (або іншого документа, що посвідчує особу), дату видачі та орган, що його видав, громадянство (підданство), відомості про місце проживання або місце тимчасового перебування, реєстраційний номер облікової картки платника податків, дату та номер запису в ЄДР про проведення державної реєстрації. Якщо за звичаями національної меншини, до якої належить особа, прізвище або по батькові не є складовими імені, зазначаються лише складові імені;

2) для юридичної особи – повне найменування, місцезнаходження; реквізити банку, в якому відкрито рахунок,

номер банківського рахунка; відомості про виконавчий орган (органи управління); ідентифікаційні дані осіб, які мають право розпоряджатися рахунками та/або майном. Під час верифікації суб'єкту первинного фінансового моніторингу надається також копія легалізованого витягу з торгового, банківського чи судового реєстру або нотаріально засвідчене реєстраційне посвідчення уповноваженого органу іноземної держави про реєстрацію відповідної юридичної особи;

3) для трастів та інших подібних правових утворень, що не є юридичними особами, – повне найменування, мету та цілі діяльності, об'єкти управління, що належать нерезиденту, стосовно якого здійснюється ідентифікація та верифікація, країну заснування, місцезнаходження; реквізити банку, в якому відкрито рахунок, номер банківського рахунка; ідентифікаційний номер (у разі наявності), що нерезидент використовує при поданні податкових декларацій та інших податкових документів до податкових органів у країні, резидентом якої він є. Під час верифікації суб'єкта первинного фінансового моніторингу надається також засвідчена копія документа або його витяг про утворення (заснування) трасту або іншого подібного правового утворення.

**Суб'єкт первинного фінансового моніторингу щодо іноземної фінансової установи, з якою установлюються кореспондентські відносини, зобов'язаний додатково до належної перевірки клієнта здійснювати в порядку, визначеному відповідним суб'єктом державного фінансового моніторингу, що відповідно до цього Закону виконує функції державного регулювання та нагляду за суб'єктом первинного фінансового моніторингу, такі заходи:**

1) збирати з офіційних та/або надійних джерел інформацію в обсязі, достатньому для розуміння суб'єктом первинного фінансового моніторингу характеру діяльності такої фінансової установи та встановлення її репутації і якості нагляду за нею, зокрема, чи була іноземна фінансова установа об'єктом розслідування з питань відмивання доходів або фінансування тероризму, або об'єктом застосування заходів впливу з боку



органу, що здійснює державне регулювання та нагляд за її діяльністю у сфері запобігання та протидії, та чи не є фінансова установа банком-оболонкою;

2) оцінювати заходи іноземної фінансової установи у сфері запобігання та протидії;

3) установлювати кореспондентські відносини з іноземними фінансовими установами з дозволу керівника суб'єкта первинного фінансового моніторингу;

4) документувати обов'язки іноземної фінансової установи у сфері запобігання та протидії;

5) щодо іноземної фінансової установи, рахунки якої використовуються безпосередньо третіми сторонами для здійснення операцій від свого імені, з'ясувати, що іноземна фінансова установа здійснює заходи з належної перевірки клієнтів, які мають прямий доступ до рахунків іноземної фінансової установи, та що іноземна фінансова установа може надати на запит суб'єкта первинного фінансового моніторингу відповідну інформацію, отриману за результатами здійснення належної перевірки клієнтів.

**Суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний додатково під час належної перевірки здійснювати стосовно клієнтів, які (кінцеві бенефіціарні власники яких) є політично значущими особами, членами їхніх сімей та особами, пов'язаними з політично значущими особами, такі заходи:**

1) мати належну систему управління ризиками з метою виявлення факту належності клієнта або кінцевого бенефіціарного власника клієнта до зазначеної категорії;

2) одержувати дозвіл керівника суб'єкта первинного фінансового моніторингу для встановлення (продовження) ділових відносин, проведення (без встановлення ділових відносин) фінансових операцій на суму, що дорівнює чи перевищує суму, визначену частиною першою ст. 20 Закону про ПВК/ФТ (незалежно від того, проводиться така фінансова операція одноразово чи як кілька фінансових операцій, що можуть бути пов'язані між собою);

3) вживати достатніх заходів з метою установлення джерела статків (багатства) та джерела коштів, з якими пов'язані ділові відносини чи операції з такими особами;

4) здійснювати на постійній основі поглиблений моніторинг ділових відносин.

Обсяг дій суб'єкта первинного фінансового моніторингу щодо заходів, визначених пунктами 2–4, має бути пропорційним ризику ділових відносин (фінансової операції без установлення ділових відносин) з клієнтом.

Суб'єкт первинного фінансового моніторингу повинен забезпечити належне застосування ризик-орієнтованого підходу під час обслуговування клієнтів, які є політично значущими особами, членами їх сімей, особами, пов'язаними з політично значущими особами, з метою установлення обґрунтованого рівня ризику діловим відносинам (проведенню фінансової операції без установлення ділових відносин), унеможливлення безпідставної відмови від здійснення фінансових операцій та/або встановлення (продовження) ділових відносин.

Суб'єкт первинного фінансового моніторингу несе відповідальність за неналежне застосування до клієнтів, які є політично значущими особами, членами їхніх сімей, особами, пов'язаними з політично значущими особами, ризик-орієнтованого підходу, включаючи встановлення необґрунтованого рівня ризику діловим відносинам (проведенню фінансової операції без установлення ділових відносин) та/або вжиття щодо них непропорційних заходів відповідно до категорії ризику, безпідставну відмову від установлення (підтримання) ділових відносин та/або проведення фінансової операції.

У разі відмови клієнту, який (бенефіціарний власник якого) є політично значущою особою, членом її сім'ї, особою, пов'язаною з політично значущою особою, від установлення (підтримання) ділових відносин та/або проведення фінансової операції, суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний протягом п'яти робочих днів надати такому клієнту пояснення з обґрунтуванням причини такої відмови у письмовій формі.

У разі якщо політично значуща особа перестала виконувати визначні публічні функції, суб'єкт первинного фінансового

моніторингу зобов'язаний продовжувати не менше ніж протягом дванадцяти місяців враховувати її триваючі ризики та вживати заходів, визначених пунктами 2–4 ч. 14 ст. 11 Закону ПВК/ФТ, поки не переконається в тому, що такі ризики відсутні. При цьому **суб'єкт первинного фінансового моніторингу повинен враховувати ризики, що залишаються властивими політично значущій особі, зокрема:**

- ✓ рівень впливу, який особа може ще мати;
- ✓ обсяг повноважень, якими вона була наділена;
- ✓ зв'язок між минулими та чинними повноваженнями тощо.

У разі якщо з дня припинення виконання політично значущою особою визначених публічних функцій минуло понад дванадцять місяців і фінансові операції, що проводилися такою особою протягом цього часу, становили низький ризик, а також суб'єктом первинного фінансового моніторингу не виявлено ознак, що ділові відносини з такою особою становлять ризики, властиві політично значущим особам, такий суб'єкт первинного фінансового моніторингу не вживає (припиняє вживати) щодо неї заходів, визначених пунктами 2–4 ч. 14 ст. 11 Закону ПВК/ФТ.

Відповідно до ст. 12 Закону ПВК/ФТ, що має назву «Посилені заходи належної перевірки клієнта», суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний здійснювати посилені заходи належної перевірки щодо клієнтів, ризик ділових відносин з якими (ризик фінансової операції без установлення ділових відносин яких) є високим.

**Високий ризик** – результат оцінки ризику суб'єктом первинного фінансового моніторингу, що базується на результатах аналізу сукупності критеріїв, передбачених законодавством та внутрішніми документами суб'єкта первинного фінансового моніторингу, та який свідчить про високу ймовірність використання суб'єкта первинного фінансового моніторингу для легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та/або фінансування розповсюдження зброї масового знищення.

Суб'єкти державного фінансового моніторингу, що, відповідно до цього Закону, виконують функції державного регулювання і нагляду за відповідними суб'єктами первинного

фінансового моніторингу, можуть визначати обставини, за яких здійснюються посилені заходи належної перевірки, та дії, що повинні вживатися суб'єктами первинного фінансового моніторингу за таких обставин.

**Крім того, суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний, наскільки це можливо, проводити аналіз та вивчення підстав і цілей усіх фінансових операцій, що відповідають хоча б одній із таких ознак:**

- ✓ є складними фінансовими операціями;
- ✓ є незвично великими фінансовими операціями;
- ✓ проведені у незвичний спосіб;
- ✓ не мають очевидної економічної чи законної мети.

Суб'єкт первинного фінансового моніторингу повинен підвищити ступінь і характер моніторингу ділових відносин з метою визначення, чи є такі фінансові операції або дії клієнта підозрілими.

За ст. 13 Закону про ПВК/ФТ суб'єкт первинного фінансового моніторингу має право здійснювати спрощені заходи належної перевірки щодо клієнтів, ризик ділових відносин з якими (ризик фінансової операції без установлення ділових відносин яких) є низьким. При прийнятті рішення про здійснення спрощених заходів належної перевірки суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний пересвідчитися, що ризик ділових відносин з клієнтом (ризик фінансової операції без установлення ділових відносин) є низьким.

У разі здійснення спрощених заходів належної перевірки, суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний проводити моніторинг ділових відносин та фінансових операцій клієнта, що здійснюються у процесі таких відносин, достатній для того, щоб мати змогу виявляти фінансові операції, які не відповідають фінансовому стану та/або змісту діяльності клієнта.

Критерії ризику, які мають враховуватися, та дії, що повинні проводитися у ситуаціях, коли здійснюються спрощені заходи належної перевірки, визначають суб'єкти державного фінансового моніторингу, які відповідно до цього Закону виконують функції державного регулювання і нагляду за суб'єктами первинного фінансового моніторингу.

Також слід зважати на те, що власник (контролер) клієнта може бути не реальним, а номінальним. І тут уже виникає чимало запитань у контексті фінмоніторингу. Зосередимо увагу на листі НБУ «Про встановлення кінцевого бенефіціарного власника (контролера) клієнта» від 21.02.2018 р.)<sup>1</sup>, де наголошується, що часто особи, які бажають приховати свою причетність до бізнесу, активно використовують послуги номінального сервісу. При цьому реальні власники прагнуть зберегти повну конфіденційність, навіть якщо в обраній ними країні, що має офшорний статус, усі реєстри, з яких можна отримати інформацію про бенефіціарних власників, закриті. Номінальний власник та/або керівник не беруть активної участі в господарській діяльності компанії та в її управлінні. На думку НБУ, під поняттям «номінальний власник (утримувач)» слід вважати особу, яка від свого імені управляє корпоративними правами іншої особи – реального кінцевого бенефіціарного власника (контролера) в інтересах останнього. Процедура використання послуг номінального сервісу реалізується, наприклад, у такий спосіб: у пакеті документів офшорної компанії міститься документ під назвою «Declaration of Trust». Цей документ підписується як реальним власником компанії, так і номінальним власником (утримувачем) та підтверджує, хто саме є реальним власником компанії. Крім того, номінальні власники можуть передати повноваження на управління офшором реальному власнику, шляхом підписання довіреності, на якій проставлено апостиль. Згідно з цією довіреністю бенефіціар має право діяти від імені номінального власника.

Отже, на думку НБУ, слід зважати на такі **фактори, які можуть свідчити про те, що власник (контролер) клієнта є номінальним, а не реальним:**

1) особа, яка хоч і зазначена як кінцевий бенефіціарний власник (контролер) клієнта, в тому числі згідно з даними ЄДР, але вона є одночасно кінцевим бенефіціарним власником

---

<sup>1</sup> Про встановлення кінцевого бенефіціарного власника (контролера) клієнта: електронне повідомлення Департаменту фінмоніторингу НБУ небанківським фінансовим установам від 21.02.2018 р. URL: [https://bank.gov.ua/ua/legislation/Letter\\_21022018\\_10708](https://bank.gov.ua/ua/legislation/Letter_21022018_10708).

(контролером) та/або керівником багатьох інших юридичних осіб, країна реєстрації яких має офшорний статус;

2) фізична особа з місцем реєстрації в країні, що має офшорний статус, яка згідно з інформацією, отриманою безпосередньо від клієнта, зазначена як кінцевий бенефіціарний власник (контролер) юридичної особи (або клієнтом вказано, що кінцевий бенефіціарний власник (контролер) взагалі відсутній), проте ця інформація не співпадає з даними, що містяться в публічних джерелах інформації;

3) відповідно до отриманої від клієнта інформації встановлено, що кінцевим бенефіціарним власником (контролером) клієнта – юридичної особи є фізична особа. При цьому, ця юридична особа є досить великим господарським товариством (підприємством), володіє промисловими потужностями, здійснює фінансові операції на значні суми, отримує значні прибутки тощо. За результатами вивчення клієнта, з'ясовано, що особа, встановлена як кінцевий бенефіціарний власник (контролер) клієнта, фактично не впливає на його господарську діяльність, а реальний вплив на діяльність підприємства здійснюється іншою особою, яка публічно себе не проявляє як власник цього підприємства, проте отримує доходи від його господарської діяльності. Крім того, слід врахувати, що такою фізичною особою, тобто реальним кінцевим бенефіціарним власником (контролером) зазначеної юридичної особи, може бути, наприклад, відомий громадський або політичний діяч.

Додаткові заходи щодо клієнтів, які (кінцеві бенефіціарні власники яких) є політично значущими особами, членами їхніх сімей та особами, пов'язаними з політично значущими особами, визначені у Положенні про здійснення установами фінансового моніторингу, затверджене постановою Правління НБУ від 28.07.2020 р. № 107<sup>1</sup>. Також у додатках до Положення про здійснення банками фінансового моніторингу, яке затверджене постановою НБУ від 19.05.2020 р. прописано особливості встановлення кінцевих бенефіціарних власників.

---

<sup>1</sup> Положення про здійснення установами фінансового моніторингу, затверджене постановою Правління НБУ від 28.07.2020 р. № 107. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0107500-20#n22>.



Проаналізуйте податкове та банківське законодавство й опишіть, за які правопорушення передбачено застосування тих чи інших санкцій з боку НБУ (на прикладі номінальних і бенефіціарних власників акцій).

### **Директиви AML (Anti Money Laundering Directive)**

У контексті фінансового моніторингу слід згадати також Директиви Європейського Парламенту і Ради, т. зв. Директиви AML (Anti Money Laundering Directive). Основною є Директива 2015/849 від 20.05.2015 р. «Про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму, про внесення змін до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 648/2012 та про скасування Директиви Європейського Парламенту і Ради 2005/60/ЄС та Директиви Комісії 2006/70/ЄС», далі були інші Директиви, якими вносилися зміни (наприклад, Директива 2018/843 від 30.05.2018 р. «Про внесення змін до Директиви (ЄС) 2015/849 про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму та про внесення змін до директив 2009/138/ЄС і 2013/36/ЄС»).

Правила AML скеровані на боротьбу зі злочинністю у фінансовій сфері; включають закони, процедури та правила країни, які стосуються запобігання відмиванню грошей та іншій злочинній діяльності, належної перевірки клієнта, скрінінгу PEP (politically exposed person), криптовалют тощо.

## Тема 6

# ПЛАНУВАННЯ СПІВПРАЦІ З КОНТРАГЕНТОМ ТА НАЛЕЖНА ОБАЧНІСТЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

---

### 6.1 Опрацювання інформації про контрагента за даними державних реєстрів

Співпраця з контрагентами може мати фінансову користь, а також фінансові, податкові і репутаційні ризики та наслідки. З огляду на це, важливо планувати співпрацю з контрагентами.

#### Питання для перевірки контрагента:

✓ якщо контрагент ФОП, то слід перевірити, чи він дійсно зареєстрований як ФОП, як давно зареєстрований, чи є відгуки про цю особу і які саме, які КВЕДи цього ФОПа тощо;

✓ якщо контрагентом є юридична особа, то доречно так само перевірити реєстрацію, КВЕДи, знайти відгуки про діяльність і товар цієї юридичної особи тощо; перевірити потенційну платоспроможність (щонайменше подивитись розмір статутного капіталу). З цього питання є певна судова практика. Наприклад: «...відсутність у виконавця у ЄДР коду виду діяльності за КВЕД, яку він збирається здійснити, свідчить про те, що він не має жодного відношення до здійснення певного виду діяльності (наприклад, надання певних послуг), а отже, не може виконати взяті на себе зобов'язання. Таким чином, колегія суддів приходить до висновку, що позивач не міг замовляти послуги у юридичної особи, яка не займається такою діяльністю... Відсутність у виконавця у ЄДР коду виду діяльності за КВЕД, яку він збирається здійснити, свідчить про те, що він не має жодного відношення до здійснення певного виду діяльності (надання певних послуг), а отже, не може виконати взяті на себе зобов'язання за договором...» (постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 23.10.2019 р., справа № 520/1562/19<sup>1</sup>. Аналогічний висновок зроблено в *ухвалі ВАС України від*

---

<sup>1</sup> Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 23.10.2019 р., справа № 520/1562/19. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/85225536>.



18.05.2017 р. у справі № 826/13764/15). Проблеми з КВЕДама можуть бути пов'язані із блокуванням податкових накладних (Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165). Також види діяльності – це те, на що звертає увагу банк під час здійснення них фінансового моніторингу (див. Положення про здійснення банками фінансового моніторингу, яке затверджене постановою Правління НБУ від 19.05.2020 р. № 65);

✓ чи не перебуває контрагент у стані припинення діяльності чи ліквідації;

✓ чи особа, яка підписує договір, уповноважена на такі дії. З цього питання, наприклад, у постанові КАС Верховного Суду від 02.11.2023 р. (справа № 520/9085/18) зазначається: важливо враховувати фактичну можливість платника податків усвідомлювати той факт, що від імені задекларованого в первинних документах суб'єкта господарювання діють неуповноважені особи. Мають бути наявні докази того, що законними заходами добросовісний платник податків міг перевірити правдивість відповідних первинних документів, а також мав достатні підстави, діючи з належною обачністю, для обґрунтованих сумнівів у достовірності складених іншими особами первинних документів. Інакше тлумачення норм податкового законодавства фактично перекладає обов'язок здійснення податкового контролю на самих платників податків<sup>1</sup>;

✓ чи контрагент спроможний, чи має матеріальні та інші можливості здійснити операцію, надати послуги тощо. У постанові КАС Верховного Суду від 05.03.2020 р. (справа № 826/9368/15) зазначається: платник податків при виборі контрагента та укладення з ним договорів має керуватись і належною обачністю, оскільки від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів, отримання прибутку та

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 02.11.2023 р. (справа № 520/9085/18). URL: [https://protocol.ua/ua/postanova\\_kas\\_vp\\_vid\\_02\\_11\\_2023\\_roku\\_u\\_spravi\\_520\\_9085\\_18/](https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_02_11_2023_roku_u_spravi_520_9085_18/).

права на отримання певних преференцій (п. 18). 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 (п. 19);

✓ чи є судові справи, стороною яких виступав (виступає) потенційний контрагент;

✓ наявність/відсутність податкового боргу у контрагента;

✓ реєстрація платника ПДВ;

✓ кінцеві бенефіціари;

✓ наявність необхідних ліцензій і дозволів;

✓ юридична адреса, повне найменування, керівник контрагента. Особливу увагу варто звернути на те, чи не є юридична адреса адресою масової реєстрації. Відповідно до Положення про здійснення установами фінансового моніторингу, яке затверджене постановою Правління НБУ від 28.07.2020 р. № 107<sup>1</sup>, **адреса масової реєстрації** – адреса, за якою зареєстровано понад 50 юридичних осіб, трастів або інших правових утворень;

✓ інші питання.

Якщо після опрацювання досьє контрагента залишаються сумніви щодо нього, то варто звернути увагу на забезпечення виконання зобов'язання. Відповідно до ст. 546 ЦК України

---

<sup>1</sup> Положення про здійснення установами фінансового моніторингу, затверджене постановою Правління НБУ від 28.07.2020 р. № 107. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0107500-20#n22>.

виконання зобов'язання може забезпечуватися неустойкою, порукою, гарантією, заставою, притриманням, завдатком, правом довірчої власності.

### **Перевірка контрагента в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, ФОП та громадських формувань (ЄДР)**

Безкоштовний пошук відомостей у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (далі – ЄДР) здійснюється відповідно до ст. 11 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань». Порядок надання відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань затверджено наказом Міністерства юстиції України від 05.05.2023 р. № 1692/5.

Згідно зі ст. 9 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» відомості про юридичну особу, громадське формування, що не має статусу юридичної особи, та ФОП вносяться до ЄДР на підставі:

- 1) відповідних заяв про державну реєстрацію;
- 2) документів, що подаються для проведення інших реєстраційних дій;
- 3) відомостей, отриманих у результаті інформаційної взаємодії між ЄДР та інформаційними системами державних органів;
- 4) повідомлень про виявлення розбіжностей між відомостями про кінцевих бенефіціарних власників та структуру власності клієнта, зокрема про виявлення неповноти, неточностей чи помилок в інформації про кінцевого бенефіціарного власника або структуру власності, що містяться в ЄДР;
- 5) інформації від НБУ про визнання структури власності юридичної особи, державне регулювання та нагляд за діяльністю якої здійснює НБУ, непрозорою (прозорою).

З ЄДР можна отримати інформацію про ФОП, юридичну особу, відокремлений підрозділ юридичної особи.

**Відомості про юридичну особу, крім державних органів і органів місцевого самоврядування як юридичних осіб, що містяться в ЄДР:**

1) найменування юридичної особи, у тому числі скорочене (за наявності);

2) ідентифікаційний код юридичної особи в ЄДР підприємств і організацій України (далі – ідентифікаційний код);

3) організаційно-правова форма;

3-1) вид релігійної організації;

3-2) віросповідна приналежність релігійної організації;

4) вид громадського формування (політична партія, структурне утворення політичної партії; громадське об'єднання, місцевий осередок громадського об'єднання із статусом юридичної особи; професійна спілка, об'єднання професійних спілок, організація профспілки, передбачена статутом профспілки, об'єднання організацій профспілок, організація роботодавців, об'єднання організацій роботодавців; творча спілка, місцевий осередок творчої спілки);

5) дані про статус громадського формування;

6) центральний чи місцевий орган виконавчої влади, до сфери управління якого належить юридична особа публічного права або який здійснює функції з управління корпоративними правами держави у відповідній юридичній особі;

7) мета діяльності громадського формування;

8) перелік засновників (учасників) (крім акціонерних товариств, громадських формувань, товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю, частки яких обліковуються в обліковій системі часток) юридичної особи: прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), дата народження, країна громадянства, місце проживання, реєстраційний номер облікової картки платника податків (за наявності), серія (за наявності) та номер документа, що посвідчує особу та підтверджує громадянство України, або паспортного документа іноземця чи документа, що посвідчує особу без громадянства, якщо засновник – фізична особа; найменування, країна резидентства, місцезнаходження та ідентифікаційний (реєстраційний, обліковий) номер (код) у країні реєстрації, якщо

засновник – юридична особа; інформація для здійснення зв'язку із засновником (учасником) юридичної особи (телефон та/або адреса електронної пошти);

8<sup>1)</sup> інформація про встановлення вимоги нотаріального засвідчення справжності підпису учасника під час прийняття ним рішень з питань діяльності відповідної юридичної особи та/або вимоги нотаріального посвідчення правочину, предметом якого є частка учасника у статутному (складеному) капіталі (пайовому фонді) відповідної юридичної особи: відомості про учасника, передбачені пунктом 8 цієї частини, яким встановлено такі вимоги, вимоги нотаріального засвідчення справжності підпису та/або нотаріального посвідчення правочину;

8<sup>2)</sup> дата початку обліку/дата припинення обліку часток товариства в обліковій системі часток (для товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю, засновниками або учасниками яких прийнято відповідні рішення);

9) інформація про кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи, зокрема й кінцевого бенефіціарного власника її засновника, якщо засновник – юридична особа (крім юридичних осіб, зазначених у ч. 8 ст. 5<sup>-1</sup> Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»);

9<sup>1)</sup> структура власності та інформація про структуру власності юридичної особи (крім юридичних осіб, зазначених у ч. 8 ст. 5<sup>-1</sup> Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»), за формою та змістом, визначеними відповідно до законодавства;

10) місцезнаходження юридичної особи;

11) види діяльності;

12) відомості про органи управління юридичної особи;

13) відомості про керівника юридичної особи та про інших осіб (за наявності), які можуть вчиняти дії від імені юридичної особи, у тому числі підписувати договори, подавати документи для

державної реєстрації тощо: прізвище, ім'я, по батькові, дата народження, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта, інформація для здійснення зв'язку з керівником юридичної особи (телефон та/або адреса електронної пошти), дані про наявність обмежень щодо представництва юридичної особи;

13<sup>1)</sup> відомості про юридичну особу, яка виконує повноваження виконавчого органу товариства: найменування, місцезнаходження та ідентифікаційний код; про представників юридичної особи, яка виконує повноваження виконавчого органу товариства, уповноважених діяти від імені товариства – для товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю, що перебуває (перебувало) у статусі резидента Дія Сіті відповідно до Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» та передало повноваження виконавчого органу такого товариства юридичній особі;

14) відомості про членів керівних органів: прізвище, ім'я, по батькові, дата народження, посада, інформація для здійснення зв'язку з керівником юридичної особи (телефон та/або адреса електронної пошти), контактний номер телефону та інші засоби зв'язку – для громадського формування;

15) розмір статутного (складеного) капіталу (пайового фонду) та розмір частки кожного із засновників (учасників);

16) вид установчого документа (установчий акт, статут, модельний статут, засновницький договір, одноосібна заява (меморандум), положення тощо) та установчий документ, а також цифровий код модельного статуту (якщо модельний статут є багатоваріантним);

17) відомості про установчий документ, на підставі якого діє громадське формування, – у разі створення юридичної особи на підставі установчого документа іншого громадського формування;

18) інформація для здійснення зв'язку з юридичною особою: телефон та/або адреса електронної пошти;

- 19) дата та номер запису в ЄДР;
- 20) дані про відокремлені підрозділи юридичної особи;
- 21) дані про підрозділ громадського формування, що має статус юридичної особи (місцевий осередок громадського об'єднання, місцевий осередок творчої спілки, організація профспілки);
- 22) дані про те, що юридична особа є відокремленим підрозділом громадського формування;
- 23) дані про те, що юридична особа є структурним утворенням політичної партії;
- 24) відомості про структурні утворення політичної партії;
- 25) дата легалізації (реєстрації) та реєстраційний номер у паперовому Реєстрі політичних партій, Реєстрі об'єднань громадян, Реєстрі творчих спілок – для громадських формувань, легалізованих (зареєстрованих) до набрання чинності цим Законом;
- 26) дані про перебування юридичної особи у процесі припинення, зокрема й дані про рішення щодо припинення юридичної особи, відомості про комісію з припинення (ліквідатора, ліквідаційну комісію тощо) та про строк, визначений засновниками (учасниками) юридичної особи, судом або органом, що прийняв рішення про припинення юридичної особи, для заявлення кредитором своїх вимог;
- 27) дані про скасування рішення засновників (учасників) або уповноваженого ними органу щодо припинення юридичної особи;
- 28) дані про перебування юридичної особи у процесі провадження у справі про банкрутство, санації, зокрема й відомості про розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора;
- 29) дані про юридичних осіб, правонаступником яких є зареєстрована юридична особа;
- 30) дані про юридичних осіб- правонаступників;
- 31) дата прийняття, дата набрання законної сили та номер судового рішення, на підставі якого проведено реєстраційну дію;

32) відомості про заборону діяльності громадського формування: анулювання реєстрації або заборона діяльності політичної партії, заборона діяльності громадського об'єднання;

33) підстави для зупинення розгляду документів;

34) інформація про направлення повідомлення правоохоронним органам у разі виникнення сумнівів щодо справжності поданих документів;

35) підстави для відмови в державній реєстрації;

36) відомості про скасування реєстраційних дій;

37) відомості про суб'єкта державної реєстрації та державного реєстратора;

38) дані про оприлюднення результатів розгляду документів, поданих для державної реєстрації;

39) місце зберігання реєстраційної справи в паперовій формі;

40) дані про надання відомостей з ЄДР;

41) фінансова звітність про господарську діяльність юридичної особи (крім бюджетних установ) у складі балансу і звіту про фінансові результати в електронній формі, отримана з інформаційної системи центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики;

42) відомості, отримані в порядку інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром та інформаційними системами державних органів;

43) відомості про смерть засновника (учасника) юридичної особи, визнання його безвісно відсутнім чи оголошення померлим, відомості про смерть керівника юридичної особи та особи, яка може вчиняти дії від імені юридичної особи;

44) дані про символіку: вид символіки (партійний гімн, прапор, розпізнавальний знак, девіз, емблема, інший вид), опис символіки, зображення символіки, дата та номер запису в ЄДР, дата взяття до відома повідомлення про втрату чинності символікою, підстави для зупинення розгляду документів, підстави для відмови в державній реєстрації, відомості про скасування реєстраційних дій, відомості про суб'єкта державної реєстрації та державного реєстратора, дані про оприлюднення результатів розгляду документів, поданих для державної



реєстрації, дані про надання відомостей з ЄДР, інформація про виправлення помилок, допущених у відомостях ЄДР;

45) відомості про ліцензування виду господарської діяльності суб'єкта господарювання;

46) відомості про видачу документів дозвільного характеру;

47) інформація про виправлення помилок, допущених у відомостях ЄДР;

48) інформація про акціонерні товариства.

**Відомості щодо державних органів і органів місцевого самоврядування як юридичних осіб, що містяться в ЄДР:**

1) найменування юридичної особи, у тому числі скорочене (за наявності);

2) ідентифікаційний код;

3) організаційно-правова форма;

4) місцезнаходження юридичної особи;

5) види діяльності;

6) дані про розпорядчий акт, на підставі якого створено юридичну особу (крім місцевих рад та їхніх виконавчих комітетів);

7) відомості про керівника юридичної особи: прізвище, ім'я, по батькові, посада, дата призначення або набуття повноважень, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта), дані про наявність обмежень щодо представництва юридичної особи;

8) відомості про осіб, які можуть вчиняти дії від імені юридичної особи, у тому числі підписувати договори, подавати документи для державної реєстрації тощо: прізвище, ім'я, по батькові, дата народження, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта), дані про наявність обмежень щодо представництва юридичної особи;

9) інформація для здійснення зв'язку з юридичною особою: телефон та/або адреса електронної пошти;

10) дата та номер запису в ЄДР;

11) дані про відокремлені підрозділи юридичної особи;

12) дані про перебування юридичної особи у процесі припинення, зокрема й дані про рішення щодо припинення юридичної особи, відомості про комісію з припинення (ліквідатора, ліквідаційну комісію тощо) та про строк, визначений органом, що прийняв рішення про припинення юридичної особи, для заявлення кредитором своїх вимог;

13) дані про скасування рішення органу, що прийняв рішення про припинення юридичної особи;

14) дані про юридичних осіб, правонаступником яких є зареєстрована юридична особа;

15) дані про юридичних осіб – правонаступників;

16) дата прийняття, дата набрання законної сили та номер судового рішення, на підставі якого проведено реєстраційну дію;

17) підстави для зупинення розгляду документів;

18) інформація про направлення повідомлення правоохоронним органам у разі виникнення сумнівів щодо справжності поданих документів;

19) підстави для відмови у державній реєстрації;

20) відомості про скасування реєстраційних дій;

21) відомості про суб'єкта державної реєстрації та державного реєстратора;

22) дані про оприлюднення результатів розгляду документів, поданих для державної реєстрації;

23) місце зберігання реєстраційної справи в паперовій формі;

24) дані про надання відомостей з ЄДР;

25) відомості, отримані в порядку інформаційної взаємодії між ЄДР та інформаційними системами державних органів;

26) інформація про виправлення помилок, допущених у відомостях ЄДР.

### **Відомості про ФОП, що містяться в ЄДР:**

1) прізвище, ім'я, по батькові;

2) дата народження;

3) реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта);

- 4) країна громадянства;
- 5) місцезнаходження (адреса місця проживання, за якою здійснюється зв'язок з ФОП);
- 6) види діяльності (крім електронних резидентів (е-резидентів);
- 7) дата та номер запису в ЄДР;
- 8) інформація для здійснення зв'язку з ФОП: телефон та/або адреса електронної пошти;
- 9) підстави для зупинення розгляду документів;
- 10) інформація про направлення повідомлення правоохоронним органам у разі виникнення сумнівів щодо справжності поданих документів;
- 11) підстави для відмови у державній реєстрації;
- 12) дата прийняття, дата набрання законної сили та номер судового рішення, на підставі якого проведено реєстраційну дію;
- 13) прізвище, ім'я, по батькові, реєстраційний номер облікової картки платника податків особи або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта), яка призначена управителем майна ФОП;
- 14) відомості про осіб, які можуть вчиняти дії від імені ФОП, у тому числі підписувати договори, подавати документи для державної реєстрації тощо: прізвище, ім'я, по батькові, дата народження, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта), дані про наявність обмежень щодо представництва від імені ФОП;
- 15) дані про оприлюднення результатів розгляду документів, поданих для державної реєстрації;
- 16) місце зберігання реєстраційної справи в паперовій формі;
- 17) відомості про суб'єкта державної реєстрації та державного реєстратора;
- 18) дані про надання відомостей з ЄДР;
- 19) відомості, отримані в порядку інформаційної взаємодії між ЄДР та інформаційними системами державних органів;

20) відомості про ліцензування виду господарської діяльності суб'єкта господарювання;

21) відомості про видачу документів дозвільного характеру;

21<sup>1</sup>) відомості щодо створення ФОП сімейного фермерського господарства;

22) відомості про смерть ФОП, визнання її безвісно відсутньою або оголошення її померлою;

23) інформація про виправлення помилок, допущених у відомостях ЄДР;

24) дані про перебування ФОП у процесі провадження у справі про неплатоспроможність;

25) відомості про перебування ФОП у статусі електронного резидента (е-резидента).

**Відомості про державну реєстрацію громадських формувань, що не мають статусу юридичної особи, які містяться в ЄДР:**

1) про громадські об'єднання, організації профспілки, передбачені статутом профспілки, що не мають статусу юридичної особи:

✓ найменування, у тому числі скорочене (за наявності);

✓ дата утворення громадського об'єднання, організації профспілки;

✓ дата та номер запису в ЄДР;

✓ перелік засновників громадського об'єднання: прізвище, ім'я, по батькові, дата народження, країна громадянства, місце проживання, реєстраційний номер облікової картки платника податків (за наявності), серія та номер паспорта, якщо засновником є фізична особа; найменування, країна резидентства, місцезнаходження та ідентифікаційний код, якщо засновник – юридична особа, відмітка про закінчення повноважень засновника громадського формування у зв'язку з державною реєстрацією;

✓ відомості про керівника громадського об'єднання; відомості про особу (осіб), уповноважену (уповноважених) представляти громадське об'єднання: прізвище, ім'я, по батькові, дата народження, посада, дата призначення – для керівника, реєстраційний номер облікової картки платника податків або

серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта), інформація для здійснення зв'язку: телефон та/або адреса електронної пошти, дані про наявність обмежень щодо представництва громадського об'єднання;

- ✓ статус організації профспілки;
- ✓ мета (цілі) діяльності;
- ✓ місцезнаходження громадського об'єднання, організації профспілки;

- ✓ інформація для здійснення зв'язку: телефон та/або адреса електронної пошти;

- ✓ відомості про припинення діяльності: дата та підстави для прийняття рішення про припинення діяльності;

- ✓ дата та номер запису в ЄДР;

- ✓ вид установчого документа (за наявності);

- ✓ підстави для зупинення розгляду документів;

- ✓ підстави для відмови в державній реєстрації;

- ✓ відомості про скасування реєстраційних дій;

- ✓ відомості про суб'єкта державної реєстрації та державного реєстратора;

- ✓ дані про оприлюднення результатів розгляду документів, поданих для державної реєстрації;

- ✓ місце зберігання реєстраційної справи в паперовій формі;

- ✓ дані про надання відомостей з ЄДР;

- ✓ інформація про виправлення помилок, допущених у відомостях ЄДР;

- ✓ дата прийняття, дата набрання законної сили та номер судового рішення, на підставі якого проведено реєстраційну дію;

2) про відокремлені підрозділи іноземних неурядових організацій, представництва, філії іноземних благодійних організацій;

3) про постійно діючі третейські суди;

Складовою ЄДР є Єдиний реєстр арбітражних керуючих України.

### **Інформація про участь контрагента у судових спорах**

Інформацію про участь контрагента у судових спорах, про судові справи можна отримати з:

✓ *Єдиного державного реєстру судових рішень.* Реєстр розпочав свою роботу у 2005 р. і відтоді постійно вдосконалюється. Цей реєстр є державною інформаційною системою, що входить до складу Єдиної судової інформаційної системи і забезпечує збирання, облік (реєстрацію), накопичення, зберігання, захист, пошук та перегляд електронних копій судових рішень всіх інстанцій та за всіма підсудностями. Повний доступ до реєстру судових рішень на даний час обмежено з метою безпеки даних. Станом на сьогодні він надається відповідно до списків осіб від голів судів та керівників правоохоронних органів, які визначають користувачів персонально. Порядок ведення вказаного Реєстру затверджується Вищою радою правосуддя;

✓ *Єдиного реєстру підприємств, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство.* У контексті розгляду питання про банкрутство рекомендуємо ознайомитись із *постановами Великої Палати Верховного Суду про підсудність таких справ: постанови від 13.04.2023 р. у справі № 320/12137/20 та від 01.11.2023 р. у справі № 908/129/22 (908/1333/22).*

### **Перевірка контрагента за допомогою YouControl (YC)<sup>1</sup>**

**YouControl – це аналітична система для комплаєнсу, аналізу ринків, ділової розвідки та розслідувань; це українська команда, яка створює сервіси для аналізу підприємств, допомагає бізнесу уникати фінансових ризиків, а журналістам та громадським активістам – розслідувати суспільно важливі справи.**

Система YouControl дає змогу отримати максимум інформації про контрагента. Кожна вкладка огляду досьє контрагента є одним із напрямів перевірки. Також є інструменти, спеціально розроблені аналітиками YouControl для більш глибокого аналізу фінансів: FinScore і MarketScore.

Миттєва оцінка ризиків співпраці з контрагентом визначається аналітиками YouControl за допомогою результатів щодо: експрес-аналізу; реєстраційних даних; засновників та

<sup>1</sup> YouControl. URL: [https://youcontrol.com.ua/our\\_possibility/](https://youcontrol.com.ua/our_possibility/).

ключових осіб; структури власності та дозвільних документів; податкової та фінансової інформації; судових документів. Пропонується також: комплексна перевірка та моніторинг фізичних осіб; дослідження фінансових і ринкових потужностей контрагента; аналіз ринку та пошук клієнтів YC.Market; автоматизація бізнес-процесів; усе для фінансового моніторингу; додаткові відомості.

Аналіз ринків YC.Market – це ексклюзивний інструмент YouControl для пошуку нових партнерів, клієнтів та аналізу різних сфер бізнесу України. Він допомагає знайти найвигідніших клієнтів і надійних партнерів, дізнатися про лідерів будь-якої ніші, сформувати базу контактів для співпраці, отримати максимум даних для аналізу ситуації і власного зростання. YC.Market знаходить компанії та аналізує їхню діяльність серед усіх зареєстрованих в Україні за заданими параметрами, наприклад, за фінансовими показниками, за регіоном, за видом діяльності. Результати аналізу вказуються в таблиці і деталізуються в аналітичному звіті. Також результати можна завантажити у форматі таблиці. Отримання даних із реєстрів і їхній аналіз займає лічені секунди. Користувач бачить готовий «зріз» ринку, а також може подивитися аналітичну інформацію за своїм запитом: кількість потенційно цікавих юридичних осіб за регіонами, містами, діапазон їхнього виторгу, поділ юридичних осіб за статусами, розподіл за виторгом й персоналом і ТОП–10 компаній у звіті серед юридичних осіб за виторгом<sup>1</sup>.

### **Перевірка контрагента за допомогою FinAP CheckLists<sup>2</sup>**

FinAP CheckLists є засобом для виконання суб'єктами первинного фінансового моніторингу завдань і обов'язків, визначених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», зокрема: вивчення клієнта та уточнення інформації про клієнта, проведення

---

<sup>1</sup> YC.Market. URL: [https://youcontrol.market/#about\\_us](https://youcontrol.market/#about_us).

<sup>2</sup> FinAP CheckLists. URL: [https://check.finap.com.ua/apiinfo/#sanction\\_lost](https://check.finap.com.ua/apiinfo/#sanction_lost).

аналізу відповідності фінансових операцій клієнта/контрагента наявній інформації про клієнта з метою виявлення фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу.

CheckLists FinAP використовує пошук за наступними реєстрами:

✓ реєстр політично значущих осіб (PEP) – національних та іноземних публічних діячів, а також осіб, які виконують чи виконували політичні функції в міжнародних організаціях;

✓ реєстр санкцій – переліки осіб, пов'язаних із здійсненням терористичної діяльності або щодо яких застосовано спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (санкції):

- Державної служби фінансового моніторингу України;
- Ради національної безпеки і оборони України;
- Ради Безпеки ООН;
- ЄС (EU);
- Великобританії (UK);
- США (OFAC);
- Канади (CAN);
- інші іноземні санкційні списки;

✓ Реєстр втрачених/недійсних документів – інформація про викрадені, втрачені або визнані недійсними документи;

✓ ЄДР ЮО і ФОП – єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань;

✓ Аналіз змін в ЄДР – пошук змін: організаційно-правової форми або назви / адреси / керівника / основного виду діяльності / статусу / кінцевого бенефіціара / учасника або засновника, в ЄДР, що відбулися протягом зазначеного періоду щодо визначеного переліку юридичних осіб;

✓ реєстр боржників – містить інформацію про суб'єктів господарювання (юридичних осіб та ФОП), які мають (або мали) податковий борг та іншу заборгованість;

✓ податкові боржники – містить інформацію про суб'єктів господарювання (юридичних осіб та ФОП), які мають (або мали) податковий борг;

✓ ліцензії – надає інформацію про ліцензіатів будівельної діяльності, грального бізнесу та емітентів цінних паперів;



- ✓ реєстр судових рішень – надає інформацію про судові рішення, згруповані за номером справи в розрізі сторін судового процесу та форми судочинства;
- ✓ реєстр виконавчих проваджень – надає інформацію про виконавчі провадження;
- ✓ реєстр окупантів – інформація про окупантів і полонених солдат і офіцерів країни агресора;
- ✓ реєстр зрадників – інформація про осіб, які зрадили батьківщину;
- ✓ реєстр нерезидентів – інформація про нерезидентів;
- ✓ реєстр нотаріусів – інформація про нотаріусів;
- ✓ реєстр банкрутів – інформація про осіб, визнаних державою як банкрути;
- ✓ реєстр розшуку – інформація про осіб, оголошених у розшук МВС і СБУ;
- ✓ реєстр корупціонерів – інформація про осіб-корупціонерів.

### **Розвідка з відкритих джерел (Open-source intelligence, OSINT)**

З викладеного вище зрозуміло, що про особу, про контрагента можна отримати чимало інформації з відкритих реєстрів і баз даних. Однак на початку повномасштабного вторгнення РФ на територію України виникли деякі труднощі з опрацюванням контрагентів, оскільки доступ до деяких реєстрів було тимчасово закрито. За таких обставин більшою популярністю почали користуватися методики OSINT, за допомогою яких можна здійснити не лише попередній аналіз контрагента, але й дослідити певну аудиторію, продукти тощо.

Спочатку OSINT як діяльність із пошуку, аналізу та використання загальнодоступної та публічної інформації з метою ухвалення рішень, було впроваджено під час Другої світової війни, коли у США було створено Службу моніторингу іноземного мовлення (Foreign Broadcast Monitoring Service, FBMS) для аналізу інформації з іноземних джерел, іноземних організацій. Розвіддані OSINT стали невід'ємною частиною військових і громадянських розвідувальних робіт. Згодом FBMS змінила назву на Службу зовнішньої розвідки (Foreign Broadcast

Intelligence Service, FBIS), яка стала частиною Центрального розвідувального управління (Central Intelligence Agency, CIA).

Якщо раніше OSINT використовувати у воєнних цілях, то у сучасних умовах – це вже інструмент, що застосовується у бізнес-аналітиці. Нині ключовими джерелами для OSINT-розслідувачів є онлайн-джерела, включно із соцмережами. Застосовують OSINT, наприклад, інвестори та венчурні фонди: до підписання угоди про фінансування проекту, аналітики можуть збирати та досліджувати інформацію про фаундерів та ключових топ-менеджерів із відкритих джерел.

Техніки OSINT використовуються у правозастосовній та правоохоронній діяльності. Наприклад, адвокати для аналізу та підготовки справи, аналізують відкриті дані з соцмереж чи медіа. За допомогою збору інформації з відкритих джерел, слідчі можуть розрахувати всі ризики спецоперації, визначити місце, де ймовірно може переховуватися підозрюваний, передбачити перешкоди тощо. Такий аналіз також є корисним у створенні профілю злочинця – щоб мати краще уявлення про спосіб життя, звички тощо. Правоохоронці використовують OSINT для дослідження даркнету. Вони сканують веб-форуми та магазини на предмет торгівлі незаконними товарами та послугами. Такі дослідження полегшують розслідування у сфері кібербезпеки, кібертероризму та кібервійн.

Одним з останніх ефективних прикладів використання OSINT є запобігання спробам росіян приховати вбивства в Бучі у 2022 р. Коли російські війська відступили з Київської області, вони намагались приховати наслідки своїх злочинів, заперечували заподіяну шкоду та вбивства. Проте американська компанія Maxar Technologies, яка займається супутниковим зніманням Землі, надала знімки тіл, виявлених у Бучі до виходу росіян з території міста. На знімках було видно, що тіла лежать на тих самих місцях, де їх пізніше знайшли українські військові<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Як працює OSINT-розвідка? Від бізнес-аналізу до оборони України. URL: <https://www.issp.training/post/yak-pratsyuye-osint-rozvidka-vid-biznes-analizu-do-oborony-ukrayiny>.

## **6.2 Опрацювання контрагента на предмет його зв'язку із державою-агресором**

Відповідно до ст.1 Закону України «Про санкції» від 14.08.2014 р. з метою захисту національних інтересів, національної безпеки, суверенітету і територіальної цілісності України, протидії терористичній діяльності, а також запобігання порушенню, відновлення порушених прав, свобод та законних інтересів громадян України, суспільства та держави, можуть застосовуватися спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (далі – санкції).

Санкції можуть застосовуватися з боку України по відношенню до іноземної держави, іноземної юридичної особи, юридичної особи, яка знаходиться під контролем іноземної юридичної особи чи фізичної особи-нерезидента, іноземців, осіб без громадянства, а також суб'єктів, які здійснюють терористичну діяльність.

Застосування санкцій не виключає застосування інших заходів захисту національних інтересів, національної безпеки, суверенітету і територіальної цілісності України, її економічної самостійності, прав, свобод та законних інтересів громадян України, суспільства та держави.

**Види санкцій** (ст. 4 Закону):

1) блокування активів – тимчасове позбавлення права користуватися та розпоряджатися активами, що належать фізичній або юридичній особі, а також активами, щодо яких така особа може прямо чи опосередковано (через інших фізичних або юридичних осіб) вчиняти дії, тотожні за змістом здійсненню права розпорядження ними;

1<sup>-1</sup>) стягнення в дохід держави активів, що належать фізичній або юридичній особі, а також активів, щодо яких така особа може прямо чи опосередковано (через інших фізичних або юридичних осіб) вчиняти дії, тотожні за змістом здійсненню права розпорядження ними;

2) обмеження торговельних операцій;

3) обмеження, часткове чи повне припинення транзиту ресурсів, польотів та перевезень територією України;

4) запобігання виведенню капіталів за межі України;  
5) зупинення виконання економічних та фінансових зобов'язань;

6) анулювання або зупинення ліцензій та інших дозволів, одержання (наявність) яких є умовою для здійснення певного виду діяльності, зокрема, анулювання чи зупинення дії спеціальних дозволів на користування надрами;

6<sup>-1</sup>) заборона поширення медіа на території України;

7) заборона участі у приватизації, оренді державного майна резидентами іноземної держави та особами, які прямо чи опосередковано контролюються резидентами іноземної держави або діють в їх інтересах;

8) заборона користування радіочастотним спектром України;

9) обмеження або припинення надання електронних комунікаційних послуг і використання електронних комунікаційних мереж;

10) заборона здійснення публічних та оборонних закупівель товарів, робіт і послуг у юридичних осіб-резидентів іноземної держави державної форми власності та юридичних осіб, частка статутного капіталу яких знаходиться у власності іноземної держави, а також публічних та оборонних закупівель в інших суб'єктів господарювання, що здійснюють продаж товарів, робіт, послуг походженням з іноземної держави, до якої застосовано санкції згідно з цим Законом;

11) заборона або обмеження заходження іноземних невійськових суден та військових кораблів до територіального моря України, її внутрішніх вод, портів та повітряних суден до повітряного простору України або здійснення посадки на території України;

12) повна або часткова заборона вчинення правочинів щодо цінних паперів, емітентами яких є особи, до яких застосовано санкції згідно з цим Законом;

13) заборона видачі дозволів, ліцензій НБУ на здійснення інвестицій в іноземну державу, розміщення валютних цінностей на рахунках і вкладках на території іноземної держави;

14) припинення видачі дозволів, ліцензій на ввезення в Україну з іноземної держави чи вивезення з України валютних

цінностей та обмеження видачі готівки за платіжними картками, емітованими резидентами іноземної держави;

15) заборона здійснення НБУ реєстрації учасника міжнародної платіжної системи, платіжною організацією якої є резидент іноземної держави;

16) заборона збільшення розміру статутного капіталу господарських товариств, підприємств, у яких резидент іноземної держави, іноземна держава, юридична особа, учасником якої є нерезидент або іноземна держава, володіє 10 і більше відсотками статутного капіталу або має вплив на управління юридичною особою чи її діяльність;

17) запровадження додаткових заходів у сфері екологічного, санітарного, фітосанітарного та ветеринарного контролю;

18) припинення дії торговельних угод, спільних проектів та промислових програм у певних сферах, зокрема у сфері безпеки та оборони;

19) заборона передавання технологій, прав на об'єкти права інтелектуальної власності;

20) припинення культурних обмінів, наукового співробітництва, освітніх та спортивних контактів, розважальних програм з іноземними державами та іноземними юридичними особами;

21) відмова в наданні та скасування віз резидентам іноземних держав, застосування інших заборон в'їзду на територію України;

22) припинення дії міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;

23) анулювання офіційних візитів, засідань, переговорів з питань укладення договорів чи угод;

24) позбавлення державних нагород України, інших форм відзначення;

24<sup>-1</sup>) заборона на набуття у власність земельних ділянок;

24<sup>-2</sup>) заборона діяльності на території України;

24<sup>-3</sup>) відмова в наданні або скасування дозволу на імміграцію, дії посвідок на постійне чи тимчасове проживання в Україні;

24<sup>-4</sup>) примусове повернення або примусове видворення за межі України;

24<sup>5)</sup> заборона демонстрації та використання символіки терористичних організацій і груп, пропагування ідей та програмних цілей таких організацій (груп), блокування доступу до інформаційних ресурсів, які використовуються для зазначених цілей;

25) інші санкції, що відповідають принципам їх застосування, встановленим цим Законом.

**Передбачені цим Законом санкції не поширюються на:**

✓ сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного та/або місцевих бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань;

✓ погашення (стягнення) податкового боргу, недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та сплати розстрочених (відстрочених), зокрема й за рішенням суду, грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків та/або сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

**Суб'єкти внесення на розгляд РНБО України пропозиції щодо застосування, скасування та внесення змін до санкцій:** Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, НБУ, СБУ.

Нині співпраця з контрагентом, до якого застосовані такі санкції, є неприпустимою.

Відповідно до п. 31 ч. 1 ст. 85 Конституції України, ст. 5 Закону України «Про правовий режим воєнного стану» від 12.05.2015 р. в Україні введено воєнний стан Указом Президента України від 24.02.2022 р. й одразу цей Указ було затверджено відповідним Законом. У таких умовах режиму воєнного стану, з метою захисту національних інтересів України, в державі введено деякі обмеження та мораторії (заборони) щодо взаємодії з особами, які пов'язані з державою-агресором.

Законом України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності Російської Федерації та її резидентів» від 03.03.2022 р. визначено, що рф – держава, яка рішенням Верховної Ради України, відповідно до Резолюції Генеральної Асамблеї ООН 3314 «Визначення агресії»

від 14.12.1974 р., визнана державою-агресором і здійснює збройну агресію проти України.

З 2014 р. світова спільнота, уряди іноземних країн почали застосовувати різноманітні обмежувальні заходи до деяких категорій осіб<sup>1</sup>.

**Списки, переліки, реєстри, де можна перевірити, чи не накладено на особу санкції (тобто чи існують щодо неї обмеження та заборони):**

✓ Державний реєстр санкцій<sup>2</sup> (створено його держателем – Апаратом РНБО України на підставі Закону України «Про санкції» від 14.08.2014 р. Інформація у Реєстрі лише відтворює інформацію з: 1) рішень РНБО України, введених у дію указами Президента України, а у випадках, передбачених Законом, затверджених постановами Верховної Ради України; 2) судових рішень про застосування санкції, передбаченої пунктом 1<sup>-1</sup> ч. 1 ст. 4 Закону);

✓ санкційні списки (за інформацією НАЗК)<sup>3</sup>;

✓ реєстр фізичних осіб під санкціями РНБО України<sup>4</sup>;

✓ перелік терористів, сформований Державною службою фінансового моніторингу України<sup>5</sup>;

✓ списки Управління контролю за іноземними активами Департаменту казначейства США<sup>6</sup>;

✓ іноземні реєстри та бази даних для пошуку активів підсанкційних осіб<sup>7</sup>;

✓ офіційні сайти державних органів іноземних країн, з переліками підсанкційних осіб.

---

<sup>1</sup> Див., наприклад, рішення Ради ЄС 2014/145/CFSP від 17.03.2014 р. щодо обмежувальних заходів щодо дій, які підривають або загрожують територіальній цілісності, суверенітету та незалежності України.

<sup>2</sup> Державний реєстр санкцій. URL: <https://drs.nsd.gov.ua/>.

<sup>3</sup> Юридичні особи, на яких вже накладені санкції. URL: <https://sanctions.nazk.gov.ua/sanction-lists/>; <https://sanctions.nazk.gov.ua/sanction-company/>.

<sup>4</sup> Реєстр фізичних осіб під санкціями РНБО. URL: <https://opendatabot.ua/open/mbo-citizens>; <https://www.rnbo.gov.ua/>

<sup>5</sup> Перелік терористів. URL: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/protidija-terorizmu/perelik-terroristiv>.

<sup>6</sup> Office of Foreign Assets Control. URL: <https://ofac.treasury.gov/faqs/6626>.

<sup>7</sup> Іноземні реєстри та бази даних для пошуку активів підсанкційних осіб. URL: <https://sanctions.nazk.gov.ua/osint/index/>.

Крім того, важливо звернути увагу на інформацію Центру дослідження ознак злочинів проти національної безпеки України, миру, безпеки людства та міжнародного правопорядку «Миротворець»<sup>1</sup>.

**Обмеження для осіб, які пов'язані з державою-агресором, передбачені вітчизняним законодавством:**

**1. Відповідно до п. 15 постанови НБУ «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану» від 24.02.2022 р. № 18 зупинено здійснення обслуговуючими банками видаткових операцій за рахунками резидентів рф/Республіки Білорусь, за рахунками юридичних осіб (крім банків), кінцевими бенефіціарними власниками яких є резиденти рф/Республіки Білорусь, за винятком здійснення на території України:**

1) переказу коштів з таких рахунків на спеціальний рахунок НБУ для збору коштів на підтримку ЗСУ та/або на рахунки Кабінету Міністрів України, міністерств та інших державних органів України;

2) соціальних виплат, виплат заробітної плати, оплати комунальних послуг, сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів;

3) видаткових операцій з таких рахунків фізичних осіб-резидентів рф та Республіки Білорусь, що містяться в переліках СБУ та/або державних органів України, попередньо погоджених СБУ, щодо можливості здійснення банками таких операцій (далі – Переліки);

4) продажу безготівкової іноземної валюти, крім російських рублів та білоруських рублів;

5) сплати банку комісій та інших платежів за здійснення банком операцій з надання банківських та інших фінансових послуг, а також з метою виконання власних зобов'язань за кредитними договорами (уключаючи проценти) перед банками;

---

<sup>1</sup> Центр «Миротворець». URL: <https://myrotvorets.center/>.



6) переказу коштів на інші власні поточні рахунки таких осіб, відкриті в банках на території України (крім коштів у російських рублях/білоруських рублях);

7) страхових виплат (страхових відшкодувань) за договорами страхування, укладеними до дати набрання чинності рішенням НБУ про застосування до страховика заходу впливу у вигляді тимчасового зупинення ліцензій на провадження діяльності з надання фінансових послуг у сфері страхування, включаючи страхові виплати шляхом оплати закладам охорони здоров'я вартості медико-санітарної, іншої допомоги, що була надана застрахованій особі такими закладами, у зв'язку з настанням страхового випадку;

8) сплати внесків до централізованих страхових резервних фондів Моторного (транспортного) страхового бюро України відповідно до Закону України «Про обов'язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів» від 01.07.2004 р.;

9) виплати доходів, сум погашення грошовими коштами за випусками власних цінних паперів, оплати послуг депозитарних установ за здійснення такої виплати/погашення;

10) страхових платежів за договорами обов'язкового та добровільного страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, а також добровільного страхування від нещасних випадків (на транспорті) та наземного транспорту на користь страховиків щодо транспортних засобів, переданих у фінансовий лізинг до 23.02.2022 р. (включно);

11) видаткових операцій з таких рахунків фізичних осіб-резидентів рф/Республіки Білорусь, які є клієнтами банків України, у межах укладених договорів щодо реалізації зарплатних проєктів з військовими частинами ЗСУ та Національної гвардії України без окремого погодження з СБУ;

12) оплати фізичною особою медичних послуг у закладах охорони здоров'я України.

**2. Відповідно до п. 15<sup>-1</sup> постанови НБУ «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану» від 24.02.2022 р. № 18 заборонено:**

1) зарахування коштів на рахунки клієнтів фізичних осіб за переказами, ініційованими з використанням електронних платіжних засобів, емітованих учасниками (учасниками, що здійснюють свою діяльність на території рф та Республіки Білорусь) міжнародних карткових платіжних систем (платіжних систем, які зареєстровані НБУ та відомості щодо яких унесені до Реєстру платіжних систем, систем розрахунків, учасників цих систем та операторів послуг платіжної інфраструктури);

2) приймати в Україні електронні платіжні засоби (включаючи перекази, здійснення розрахунків та видачу готівки), емітовані учасниками (учасниками, що здійснюють свою діяльність на території рф та Республіки Білорусь) міжнародних карткових платіжних систем (платіжних систем, які зареєстровані НБУ та відомості щодо яких унесені до Реєстру платіжних систем, систем розрахунків, учасників цих систем та операторів послуг платіжної інфраструктури).

**3. Відповідно до п. 17 постанови НБУ «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану» від 24.02.2022 р. № 18 уповноваженим установам забороняється здійснювати будь-які валютні операції:**

1) з використанням російських рублів та білоруських рублів;

2) учасником яких є юридична або фізична особа, яка має місцезнаходження (зареєстрована/постійно проживає) в рф або в Республіці Білорусь;

3) для виконання зобов'язань перед юридичними або фізичними особами, які мають місцезнаходження (зареєстровані/постійно проживають) в рф або в Республіці Білорусь.

Заборони, передбачені у п. 17, не поширюються на:

1) переказ коштів (крім російських рублів та білоруських рублів) на спеціальний рахунок НБУ для збору коштів на підтримку ЗСУ та/або на рахунки Кабінету Міністрів України, міністерств та інших державних органів України;

2) переказ коштів (крім російських рублів та білоруських рублів) на рахунки резидентів у банках за операціями з експорту товарів, повернення коштів за операціями з імпорту товарів. У разі надходження коштів із-за кордону в російських рублях/білоруських рублях за такими операціями, банку

дозволяється здійснити обмін цих коштів на міжнародному валютному ринку на іншу валюту (крім російських рублів/білоруських рублів) для її подальшого зарахування на рахунки клієнта;

3) переказ коштів (крім російських рублів та білоруських рублів) на території України з метою здійснення соціальних виплат, виплат заробітної плати, оплати комунальних послуг, сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів;

4) переказ коштів (крім російських рублів та білоруських рублів) за валютними операціями фізичних осіб, зазначених у підпунктах 3 та 12 п. 15 цієї постанови;

5) операції із зарахування надходжень коштів (включаючи надходження коштів у російських рублях/білоруських рублях) із-за кордону на кореспондентський рахунок банку, відкритий в іншому банку на території України;

6) переказ коштів на території України з рахунку юридичної/фізичної особи, яка має місцезнаходження (zareestrovana/postійno proživae) у рф або в Республіці Білорусь [поточного, вкладного (депозитного) рахунку, рахунку умовного зберігання (ескроу)], на інший власний поточний рахунок такої особи (крім коштів у російських рублях/білоруських рублях);

7) операції з продажу на території України юридичною/фізичною особою, яка має місцезнаходження (zareestrovana/postійno proživae) у рф або в Республіці Білорусь, безготівкової іноземної валюти, крім російських рублів та білоруських рублів;

8) переказ на території України гривні з метою сплати банку комісій та інших платежів за здійснення банком операцій з надання банківських та інших фінансових послуг, а також гривні/іноземної валюти (крім російських рублів та білоруських рублів) з метою виконання власних зобов'язань за кредитними договорами (включаючи проценти) перед банками;

9) переказ коштів у гривні на території України з метою здійснення оплати фізичною особою медичних послуг у закладах охорони здоров'я України.

Для правильного застосування деяких перелічених обмежень і заборон, слід з'ясувати, резидентом якої держави є

контрагент у валютних правовідносинах. Тут слід звернутися до ст. 1 Закону України «Про валюту і валютні операції»:

*нерезиденти:*

а) фізичні особи (іноземні громадяни, громадяни України, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання за межами України, зокрема й ті, які тимчасово перебувають на території України;

б) юридичні особи та інші суб'єкти господарювання з місцезнаходженням за межами України, які створені та діють відповідно до законодавства іноземної держави, зокрема й ті, частки участі в яких належать резидентам;

в) розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх відокремлені підрозділи, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також представництва інших організацій з місцезнаходженням за межами України, що не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України;

г) відокремлені підрозділи юридичних осіб, зазначених у підпункті «в», що розташовані за межами України та здійснюють підприємницьку діяльність відповідно до законодавства іноземної держави;

д) інші особи, які не є резидентами відповідно до цього Закону;

*резиденти:*

а) фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання на території України, зокрема й ті, які тимчасово перебувають за межами України;

б) ФОП, зареєстровані згідно із законодавством України;

в) юридичні особи та інші суб'єкти господарювання з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України;

г) дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не

здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України;

д) відокремлені підрозділи юридичних осіб з місцезнаходженням за межами України, які створені та діють відповідно до законодавства іноземної держави, зокрема й ті, частки участі в яких належать резидентам, а саме філії, представництва, відділення або інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи та здійснюють підприємницьку діяльність від імені юридичної особи на території України.

Отже, нерезиденти, визначені відповідно до положень Закону України «Про валюту та валютні операції», які постійно проживають у рф/Республіці Білорусь та тимчасово перебувають на території України, є резидентами рф/Республіки Білорусь для цілей застосування вимог постанови № 18. На цьому наголошується, зокрема, у листі-роз'ясненні НБУ від 18.04.2022 р. № 25-0005/28443 «Стосовно питань щодо визначення резидентності рф/Республіки Білорусь».

Про особливості резидентства йдеться також у Законі України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності Російської Федерації та її резидентів» від 03.03.2022 р. Визначено, що резидентами рф є юридичні особи (їх філії, представництва), що здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України на території України, засновником (учасником, акціонером) або бенефіціаром яких прямо або опосередковано є рф та/або у яких рф прямо або опосередковано чи юридичні особи, засновником (учасником, акціонером) або бенефіціаром яких є рф та/або у яких рф прямо або опосередковано має частку у статутному (складеному) капіталі, акції, паї, інше членство (участь у будь-якій формі) у юридичній особі.

Також слід звернути увагу на постанову Кабінету Міністрів України від 03.03.2022 р. № 187 «Про забезпечення захисту національних інтересів за майбутніми позовами держави Україна у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації». Так, для забезпечення захисту національних інтересів за майбутніми позовами держави України у зв'язку з військовою агресією рф, установити до прийняття та набрання чинності

Законом України щодо врегулювання відносин за участю осіб, пов'язаних з державою-агресором, мораторій (заборону) на:

1) виконання, зокрема й у примусовому порядку, грошових та інших зобов'язань, кредиторами (стягувачами) за якими є рф або такі особи (особи, пов'язані з державою-агресором):

✓ громадяни рф, крім тих, що проживають на території України на законних підставах;

✓ юридичні особи, створені та зареєстровані відповідно до законодавства рф;

✓ юридичні особи, створені та зареєстровані відповідно до законодавства України, кінцевим бенефіціарним власником, членом або учасником (акціонером), що має частку в статутному капіталі 10 і більше відсотків, яких є рф, громадянин рф, крім того, що проживає на території України на законних підставах, або юридична особа, створена та зареєстрована відповідно до законодавства рф;

✓ юридичні особи, утворені відповідно до законодавства іноземної держави, кінцевим бенефіціарним власником, членом або учасником (акціонером), що має частку в статутному капіталі 10 і більше відсотків, яких є рф, громадянин рф, крім того, що проживає на території України на законних підставах, або юридична особа, створена та зареєстрована відповідно до законодавства рф, – у разі виконання зобов'язань перед ними за рахунок коштів, передбачених у державному бюджеті.

Зазначене обмеження не застосовується до юридичних осіб, утворених та зареєстрованих відповідно до законодавства України:

✓ які є банками або за рахунками яких на підставі нормативно-правових актів або рішень НБУ дозволяється здійснення обслуговуючими банками видаткових операцій;

✓ які є постачальниками електронних комунікаційних мереж та/або електронних комунікаційних послуг, визначеними розпорядженням Національного центру оперативного-технічного управління мережами телекомунікацій, прийнятим відповідно до Порядку оперативного-технічного управління телекомунікаційними мережами в умовах надзвичайних ситуацій, надзвичайного та воєнного стану, затвердженого постановою

Кабінету Міністрів України від 29.06.2004 р. № 812 «Деякі питання оперативного-технічного управління телекомунікаційними мережами в умовах надзвичайних ситуацій, надзвичайного та воєнного стану»;

2) відчуження, передачу в заставу, будь-які інші дії, які мають чи можуть мати наслідком відчуження нерухомого майна, цінних паперів, корпоративних прав, прав вимоги до боржника у справах про банкрутство (неплатоспроможність), транспортних засобів, повітряних та морських суден, суден внутрішнього плавання рф або особами, пов'язаними з державою-агресором, крім:

✓ безоплатного відчуження/передачі на користь держави України;

✓ задоволення вимог НБУ за наданими кредитами рефінансування з підтримки ліквідності банків;

✓ відчуження Фондом гарантування вкладів фізичних осіб або уповноваженою особою Фонду майна банку, щодо якого НБУ прийнято рішення про відкликання банківської ліцензії та ліквідацію банку;

3) відчуження, передачу в заставу, будь-які інші дії, які мають чи можуть мати наслідком відчуження нерухомого майна, цінних паперів, корпоративних прав, прав вимоги до боржника у справах про банкрутство (неплатоспроможність), транспортних засобів, повітряних та морських суден, суден внутрішнього плавання на користь осіб, пов'язаних з державою-агресором, або рф, крім набуття ними права власності на такі об'єкти на підставі рішення суду або свідоцтва про право на спадщину.

Установлено, що:

1) правочини (зокрема й довіреності), укладені з порушенням мораторію, визначеного пунктом 1 цієї постанови, у тому числі якщо ними передбачається відповідне відчуження у майбутньому, є нікчемними;

2) нотаріальне посвідчення правочинів, що порушують визначений мораторій, забороняється. Державна реєстрація або інше визнання державними органами, органами місцевого самоврядування, їх посадовими особами, державними реєстраторами юридичних осіб, ФОП та громадських формувань,

державними реєстраторами речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень, особами, які надають публічні (адміністративні) послуги, правочинів, укладених з порушенням визначеного мораторію, забороняється.

Розглядаючи питання поширення на контрагента – фізичну особу, яка проживає на території України, мораторію, передбаченого Постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2022 р. № 187 «Про забезпечення захисту національних інтересів за майбутніми позовами держави Україна у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації», слід з'ясувати підстави проживання такої особи. Про документи, які підтверджують законність підстав проживання на території України, йдеться у листі-роз'ясненні Міністерства юстиції України від 08.03.2022 р. № 24560/8.1.3/10-22. Тобто якщо, наприклад, громадянин рф проживає на території України на законних підставах, то до нього не застосовується мораторій (заборона), визначений постановою Кабінету Міністрів України №187; якщо кінцевим бенефіціарним, власником, членом або учасником (акціонером) юридичних осіб, створених та зареєстрованих відповідно до законодавства України, є винятково громадянин рф, які проживають на території України на законних підставах, то на них також не поширюється цей мораторій (заборона).

Обмежувальні заходи (санкцій) протягом дії воєнного стану пов'язані із фінансовим моніторингом. У цьому контексті слід звернути увагу на Положення про порядок організації та здійснення нагляду у сфері фінансового моніторингу, валютного нагляду, нагляду з питань реалізації і моніторингу ефективності персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій), затвердженого постановою Правління НБУ від 30.06.2020 р. № 90, та на постанову Правління НБУ «Про особливості виконання окремих вимог законодавства у сфері фінансового моніторингу, валютного нагляду, нагляду з питань реалізації і моніторингу ефективності персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій) протягом дії воєнного стану» від 23.03.2022 р. № 60. Установлено, що банки України мають право



для відкриття фізичним особам-резидентам України, які постійно проживають або тимчасово перебувають за межами України, фізичним особам-нерезидентам (крім резидентів рф/Республіки Білорусь) рахунків винятково з метою придбання облігацій внутрішньої державної позики «Військові облігації» за спрощеною процедурою ідентифікації та верифікації таких фізичних осіб.



Проаналізуйте судову практику, пов'язану із накладання/зняттям персональних санкцій.

Коли йдеться про санкції та фінансовий моніторинг, то слід згадати й Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 р. Так, ст. 15 Закону регулює питання відмови суб'єкта первинного фінансового моніторингу від установлення (підтримання) ділових відносин, проведення фінансової операції.

**Первинний фінансовий моніторинг** – сукупність заходів, які вживаються суб'єктами первинного фінансового моніторингу і спрямовані на виконання вимог законодавства у сфері запобігання та протидії (п. 45 ст. 1 Закону).

**Суб'єкти первинного фінансового моніторингу** (ч. 2 ст. 6 Закону):

- 1) банки, страховики (перестраховики), страхові (перестрахові) брокери, кредитні спілки, ломбарди та інші фінансові установи;
- 2) оператори платіжних систем;
- 3) товарні та інші біржі, що проводять фінансові операції з товарами;
- 4) професійні учасники фондового ринку (ринку цінних паперів), крім осіб, які провадять діяльність з організації торгівлі на фондовому ринку;
- 5) оператори поштового зв'язку, які надають фінансові платіжні послуги та/або послуги поштового переказу, та/або послуги із здійснення валютних операцій;

б) філії або представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, що надають фінансові послуги на території України;

7) спеціально визначені суб'єкти первинного фінансового моніторингу (крім осіб, які надають послуги в рамках трудових правовідносин):

а) суб'єкти аудиторської діяльності;

б) бухгалтери, суб'єкти господарювання, що надають послуги з бухгалтерського обліку;

в) суб'єкти господарювання, що здійснюють консультування з питань оподаткування;

г) адвокатські бюро, адвокатські об'єднання та адвокати, які здійснюють адвокатську діяльність індивідуально;

ґ) нотаріуси;

д) суб'єкти господарювання, що надають юридичні послуги;

е) особи, які надають послуги щодо створення, забезпечення діяльності або управління юридичними особами, трастами та іншими утвореннями без статусу юридичної особи;

є) суб'єкти господарювання, що надають посередницькі послуги та/або консультаційні послуги під час здійснення операцій з нерухомим майном;

ж) суб'єкти господарювання, які здійснюють торгівлю за готівку дорогоцінними металами і дорогоцінним камінням та виробами з них;

з) суб'єкти господарювання, які проводять лотереї та/або азартні ігри;

и) суб'єкти господарювання, які здійснюють торговельну діяльність культурними цінностями та/або надають посередницькі послуги в такій діяльності;

8) постачальник послуг, пов'язаних з обігом віртуальних активів;

9) інші юридичні особи, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але надають окремі фінансові послуги.

**Ділові відносини** – відносини між клієнтом та суб'єктом первинного фінансового моніторингу, пов'язані з діловою, професійною чи комерційною діяльністю суб'єкта первинного фінансового моніторингу, що виникли на підставі договору, в тому числі публічного, про надання (використання) фінансових

або інших послуг, здійснення суб'єктом первинного фінансового моніторингу іншої діяльності (далі – послуги) та передбачають тривалість існування після їх установлення (п. 19 ст. 1 Закону).

Отже, за Законом суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний відмовитися від установлення (підтримання) ділових відносин/відмовити клієнту у відкритті рахунка (обслуговуванні), зокрема й шляхом розірвання ділових відносин, закриття рахунка/відмовитися від проведення фінансової операції у разі:

✓ якщо здійснення ідентифікації та/або верифікації клієнта, а також установлення даних, що дають змогу встановити кінцевих бенефіціарних власників, є неможливим або якщо у суб'єкта первинного фінансового моніторингу виникає сумнів стосовно того, що особа виступає від власного імені;

✓ установлення клієнту неприйнятно високого ризику або ненадання клієнтом необхідних для здійснення належної перевірки клієнта документів чи відомостей;

✓ подання клієнтом чи його представником суб'єкту первинного фінансового моніторингу недостовірної інформації або подання інформації з метою введення в оману суб'єкта первинного фінансового моніторингу;

✓ виявлення у порядку, встановленому відповідним суб'єктом державного фінансового моніторингу, що банк або інша фінансова установа, з якою установлені кореспондентські відносини, є банком-оболонкою та/або підтримує кореспондентські відносини з банком-оболонкою;

✓ якщо здійснення ідентифікації особи, від імені або в інтересах якої проводиться фінансова операція, та встановлення її кінцевого бенефіціарного власника або вигодоодержувача (вигодонабувача) за фінансовою операцією є неможливим.

Суб'єкт первинного фінансового моніторингу має право відмовитися від проведення підозрілої фінансової операції.

У перелічених вище випадках суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний протягом одного робочого дня, але не пізніше наступного робочого дня з дня відмови, повідомити спеціально уповноваженому органу про спроби проведення фінансових операцій та про осіб, які мають або мали

намір відкрити рахунок/установити ділові відносини та/або провести фінансові операції або з якими розірвано ділові відносини (закрито рахунок) на підставі цієї статті, а також про проведення фінансових операцій щодо зарахування коштів, які надійшли на рахунок такого клієнта, та про фінансові операції, у проведенні яких було відмовлено.

Крім того, суб'єкти первинного фінансового моніторингу мають право здійснювати обмін інформацією про осіб, яким було відмовлено у встановленні (підтриманні) ділових відносин (у тому числі шляхом розірвання ділових відносин, закриття рахунка), відкритті рахунка або проведенні фінансової операції.

Суб'єкти державного фінансового моніторингу, які відповідно до цього Закону виконують функції державного регулювання і нагляду за суб'єктами первинного фінансового моніторингу, можуть встановлювати особливості та порядок відмови суб'єкта первинного фінансового моніторингу від встановлення (підтримання) ділових відносин, відмови в обслуговуванні або проведенні фінансової операції, а також порядок та обсяги обміну інформацією про такі відмови залежно від специфіки діяльності суб'єкта первинного фінансового моніторингу.

Суб'єктам первинного фінансового моніторингу забороняється (за винятком випадків, передбачених резолюціями Ради Безпеки ООН) встановлювати ділові відносини та проводити видаткові фінансові операції, надавати фінансові та інші пов'язані послуги прямо або опосередковано з клієнтами, які є:

- 1) особами та/або організаціями, яких включено до переліку осіб;
- 2) особами та/або організаціями, які діють від імені та за дорученням осіб та/або організацій, яких включено до переліку осіб;
- 3) особами та/або організаціями, якими прямо або опосередковано володіють чи кінцевими бенефіціарними власниками яких є особи та/або організації, яких включено до переліку осіб.

Заборони, передбачені цією частиною, застосовуються також у разі, якщо суб'єкту первинного фінансового моніторингу відомо, що контрагентом фінансової операції або фінансовою установою,

яка забезпечує здійснення фінансової операції, є особи, визначені в цій частині.

Про спроби встановлення ділових відносин та проведення видаткових фінансових операцій, отримання фінансових та інших пов'язаних послуг прямо або опосередковано такими особами суб'єкти первинного фінансового моніторингу зобов'язані негайно повідомити спеціально уповноваженому органу.

Міністерство закордонних справ України, з урахуванням вимог відповідних резолюцій Ради Безпеки ООН, забезпечує оприлюднення інформації про випадки, в яких не діють передбачені заборони.

У разі виявлення суб'єктом первинного фінансового моніторингу за результатами внесення змін до переліку осіб особи клієнта (з яким установлені ділові відносини), яку включено до зазначеного переліку, суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний негайно повідомити спеціально уповноваженому органу про таку особу та здійснити негайно, без попереднього повідомлення такої особи, замороження активів, пов'язаних з тероризмом та його фінансуванням, розповсюдженням зброї масового знищення та його фінансуванням.

### **Санкційний комплаєнс**

Отже, станом на сьогодні можна стверджувати про існування санкційного комплаєнсу<sup>1</sup>.

**Головна мета санкційного комплаєнсу** – захистити бізнес від можливих втрат або недоотримання доходів унаслідок потрапляння компанії, її кінцевих бенефіціарних власників або власників істотної участі, контрагентів, керівників до переліку осіб, до яких застосовані санкції; прогнозувати ймовірність виникнення санкцій та запобігати їм.

#### **Етапи санкційного комплаєнсу:**

1) аналіз специфіки ведення бізнесу компанії та її клієнтів/контрагентів; визначення зон, де можуть виникати ризики;

---

<sup>1</sup> Завадська І. Санкційний комплаєнс: оцінка ризиків для бізнесу. URL: [https://biz.ligazakon.net/analytics/217480\\_sanktsyniy-komplans-otsnka-rizikv-dlya-bznesu](https://biz.ligazakon.net/analytics/217480_sanktsyniy-komplans-otsnka-rizikv-dlya-bznesu).

2) запровадження елементів постійного моніторингу санкційної складової, що передбачає:

- ✓ поглиблене вивчення контрагентів, їх бенефіціарів та керівників;
- ✓ аналіз ділової репутації контрагента, його засновників та керівників;
- ✓ оцінка географічних/територіальних ризиків;
- ✓ дотримання вимог законодавства під час укладення договорів та здійснення фінансових розрахунків;
- ✓ аналіз діяльності контрагентів щодо виявлення спроб приховування або обминання санкцій, що також кваліфікується як порушення;

3) розгляд, розробка та запровадження застережних заходів:

- ✓ пошук альтернативних схем постачання товарів/послуг, банківських розрахунків, інших аспектів ведення бізнесу;
- ✓ зміна у складі засновників/органів управління (за потреби), а саме виключення зі складу фізичних осіб, які потрапили у санкційні списки або ймовірність такої події велика або не виключена;
- ✓ пошук нових клієнтів/контрагентів/постачальників;

4) постійний моніторинг змін у діяльності з метою попередження негативних наслідків та адаптації бізнесу до нових умов/викликів.

**Наслідками відсутності санкційного комплаєнсу є:**

✓ відмова від підтримання ділових відносин з уповноваженими банками або відмова від проведення фінансових операцій;

✓ затримки в проведенні фінансових операцій через тривалий процес додаткової перевірки, потреби подання фінустанові документів/інформації/пояснень;

✓ визнання компанії такою, що пов'язана з санкційними особами;

✓ втрата репутації, відмова клієнтів/контрагентів від співпраці, з огляду на репутаційний/іміджевий/патріотичний аспект;

✓ якщо взагалі не зважати на зміни в суспільстві та на правила добросовісного ведення бізнесу в умовах війни, не виключене потрапляння компанії/кінцевих бенефіціарних власників до санкційного списку, притягнення до кримінальної відповідальності<sup>1</sup>.

Власне розуміння санкцій, їх видів, механізму та наслідків їх застосування дає змогу ефективно управляти ризиками у процесі ведення бізнесу та вживати законних заходів, аби не застосовувалися санкції.

### **6.3 Належна обачність платника податків**

Відповідно до ст. 112 ПК України особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. Вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Саме на контролюючий орган покладається обов'язок довести вину платника податків у вчиненні податкового правопорушення, довести, що ним «недостатні вжиті заходи у зв'язку з неналежною обачністю в діях платників». На жаль, у ПК України не наводиться визначення понять «належна обачність», «розумність», «добросовісність».

Вжиття платником податків усіх можливих заходів, аби довести належну обачність (податкову обачність), є передумовою отримання податкової вигоди та відшкодування ПДВ.

Для підтвердження у майбутньому своєї належної обачності, платник податків має максимально опрацювати інформацію про

---

<sup>1</sup> Завадська І. Санкційний комплаєнс: оцінка ризиків для бізнесу. URL: [https://biz.ligazakon.net/analytics/217480\\_sanktsyniy-komplans-otsnka-rizikiv-dlya-bznesu](https://biz.ligazakon.net/analytics/217480_sanktsyniy-komplans-otsnka-rizikiv-dlya-bznesu).

контрагента. Можна звернутись до експрес-аналізу контрагента від YouControl<sup>1</sup>. Ця **методика передбачає опрацювання таких факторів:**

✓ правосуб'єктність (припинена (відсутність державної реєстрації); банкрут; у стані припинення; обмежена компетенція посадових осіб; відсутній керівник; відсутні учасники);

✓ санкції (компанія торгує з країнами під санкціями; санкції, пов'язані із суб'єктом господарювання; засновник / учасник / кінцевий бенефіціар – резидент країни під санкціями; засновник / учасник / кінцевий бенефіціар – резидент країни під санкціями; компанія була перереєстрована в окупованому Криму);

✓ «кваліфікаційні» критерії (недостатній строк існування; недостатній розмір статутного капіталу; відсутні КВЕД; відсутність ознаки неприбутковості);

✓ ризикові репутаційні ознаки (вплив та координація дій третіми особами на прийняття рішень кінцевим бенефіціарним власником (контролером) стосовно господарської діяльності юридичної особи; кінцевий бенефіціарний власник (контролер) юридичної особи є керівником або підписантом; обмеження повноважень керівника, який є кінцевим бенефіціарним власником (контролером); наявна негативна інформація в офіційних та/або публічних джерелах про компанію або її кінцевого бенефіціарного власника (контролера), що свідчить про можливий зв'язок із тероризмом або іншою кримінальною/незаконною діяльністю);

✓ ризикові види діяльності (основний вид діяльності «загального» характеру; широкий перелік зареєстрованих видів діяльності; здійснення діяльності з ознаками ризику);

✓ ризикові операційні ознаки (відсутність виробничих/офісних приміщень, інших активів, достатніх для ведення юридичною особою відповідного виду господарської діяльності; наявна інформація, що юридична особа не виконує законодавчих вимог щодо подання звітності до фіскальних

---

<sup>1</sup> Методика ExpressAnalysis від YouControl. URL: <https://youcontrol.com.ua/contractor/express-analysis/method/>.



органів/органів статистики; статутний капітал не сформовано, або сформовано не в повному обсязі). На ризикові операційні ознаки, які має контрагент, слід зважати, водночас, їх наявність не означає те, що контрагент не зможе виконати свої зобов'язання. Так, висновком Верховного Суду, викладеному у *постановах у справах від 19.06.2018 р. № 826/7704/16, від 30.01.2018 р. № 2а/1770/3360/12*, критична оцінка надана посиланню контролюючих органів на відсутність у контрагентів позивача власних чи орендованих основних фондів, кваліфікованих фахівців для здійснення діяльності, оскільки сама собою наявність або відсутність у контрагентів основних фондів, певної кількості персоналу, не можуть являтися вичерпними ознаками неправомірності вчиненої господарської операції, якщо з інших даних вбачається фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків, у зв'язку з його господарською діяльністю. Укладення договору не є єдиним способом залучення фізичних осіб до вчинення необхідних дій у процесі виконання поставки; податкове законодавство не ставить право платника на податковий кредит в залежності від того, за рахунок яких ресурсів (власних або залучених) здійснюється поставка товарів (робіт, послуг) постачальником. При цьому залучення працівників є можливим за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренда персоналу). На цьому наголошується також і в *постанові КАС Верховного Суд від 10.05.2023 р. у справі № 160/11887/20*<sup>1</sup>;

✓ місцезнаходження (місцезнаходження в житловому фонді; місцезнаходження на окупованій території; засновник/кінцевий бенефіціар є особою, яка зареєстрована на тимчасово окупованій території України);

✓ засновники/учасники в іноземних юрисдикціях (засновники/учасники у т. зв. «офшорах», визнаних в Україні (постанова Кабінету Міністрів України № 1045); засновники/учасники в «Чорному списку» ЄС, FATF, ОЕСР;

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суд від 10.05.2023 р. у справі № 160/11887/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110772389>.

засновники/учасники в «офшорах», визнаних в Україні (розпорядження Кабінету Міністрів України №143-р);

✓ ризикові інституційні зміни (часті інституційні зміни; зміни в напрямках діяльності; малий строк діяльності керівника);

✓ судові рішення (судові рішення, пов'язані з контрагентом);

✓ заборгованість (відкриті виконавчі провадження; податковий борг);

✓ власники невідомі (кінцеві бенефіціари не визначені);

✓ ризикові зв'язки (засновники/учасники у т. зв. «офшорах», визнаних в Україні (постанова Кабінету Міністрів України № 1045); засновники/учасники в «Чорному списку» ЄС, FATF, ОЕСР; засновники/учасники в «офшорах», визнаних в Україні (розпорядження Кабінету Міністрів України № 143-р); зв'язок з національним публічним діячем; місцезнаходження учасників/кінцевих бенефіціарних власників (контролерів) у ризикових юрисдикцій (Global Terrorism Index); наявні факти зміни кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи, який належав/належить до публічних осіб; місцезнаходження учасників/кінцевих бенефіціарних власників (контролерів) у ризикових юрисдикцій (Corruption Perceptions Index);

✓ кримінальні провадження (інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти основ національної безпеки України; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти життя та здоров'я особи; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти статевої свободи та статевої недоторканості особи; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти виборчих, трудових та інших особистих прав і свобод людини і громадянина; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти власності; інформація про кримінальні провадження щодо господарських злочинів; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти довкілля; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти громадської безпеки; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти безпеки виробництва;

інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти безпеки руху та експлуатації транспорту; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти громадського порядку та моральності; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів у сфері обігу наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів або прекурсорів та інші злочини проти здоров'я населення; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти авторитету органів державної влади, органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян та злочини проти журналістів; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти правосуддя; інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти встановленого порядку несення військової служби (військові злочини); інформація про кримінальні провадження щодо злочинів проти миру, безпеки людства та міжнародного правопорядку);

✓ ризики у сфері публічних закупівель (часті дискваліфікації; низький рівень перемог тощо);

✓ порушення законодавства у сфері економічної конкуренції (порушення законодавства про захист економічної конкуренції; порушення законодавства про захист від недобросовісної конкуренції).

Значною мірою ці ризики можна розглядати як критерії належної обачності. Однак відкритим залишається питання про те, перевірка за скількома ризиками/критеріями свідчитиме, що платник податків доклав зусиль, щоб належно перевірити контрагента.

За звичаями ділового обороту та сучасної податкової практики належна обачність полягає не лише в оцінці умов договору та їх комерційній привабливості, а й в оцінці ризиків контрагента, серед яких, зокрема: платоспроможність; ризики невиконання зобов'язань; надання гарантій їх виконання; наявність необхідних ресурсів (виробничих потужностей, технологічного обладнання, кваліфікованого персоналу);

наявність відповідного досвіду. Фактично належна обачність – це Tax Due Diligence – детальний аналіз податкових ризиків як предмет окремої перевірки. Мінімізації/уникненню ризиків можуть сприяти перевірка і аналіз пов'язаних із контрагентом осіб (підхід KYCC – Know Your Customer's Customer)<sup>1</sup>. І тут маємо справу із застосуванням ризик-орієнтованого підходу у податкових, цивільних і господарських відносинах.

Основою закріплення принципу належної обачності в законодавстві країн ЄС є правило солідарного зобов'язання (joint liability rule), закріплене в Шостій Директиві ЄС (Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment).

Сучасна доктрина податкової обачності передбачає, що платник податків автоматично не позбавляється права на податковий кредит, на відшкодування ПДВ, якщо його контрагент зловживав своїми правами, порушував законодавство, у разі прояву належної обачності платником податків. Якщо платник податків планував співпрацю з контрагентом, вжив заходів щодо ознайомлення з ним та його діяльністю і у нього не виникло підстав відмови для співпраці, тоді є підстави стверджувати про належну обачність. Однак податкові органи і суди зважатимуть на те, яким обсягом інформації послуговувався платник податків, на те, що платник податків знав про контрагента.

Наприклад, платник податків (покупець) має всі податкові накладні, всі необхідні документи, що підтверджують факт купівлі у контрагента сировини, зокрема металобрухту. Через деякий час виявляється, що контрагент систематично не сплачував податки, тривалий період займався фіктивною діяльністю. Якщо покупець і продавець працювали в одному сегменті ринку, в якому існують налагоджені стабільні зв'язки й учасники якого обізнані стосовно один одного, то суд може

---

<sup>1</sup> Глоба Д. Податкові аспекти належної обачності у відносинах із контрагентом. URL: <https://pravo.ua/podatkovi-aspekti-nalezhnoi-obachnosti-u-vidnosinah-z-kontragentom/>.

дійти висновку, що платник податку діяв без належної обачності й обережності і йому мало бути відомо про порушення, які допускали його контрагенти. Проте ймовірність і реальність такої обізнаності має доводити у суді податковий орган.

Показовим є рішення ЄСПЛ «Булвес» АД проти Болгарії» (Заява № 3991/03) від 22.01.2009 р., в якому визначено, що платник ПДВ не має нести відповідальність за зловживання, вчинені його постачальником, якщо він не знав про такі зловживання й не міг про них знати.

Ще є рішення Суду справедливості ЄС від 06.07.2006 р. в об'єднаних справах Axel Kittel v. Belgian State (C-439/04) та Belgian State v. Recolta Recycling SPRL (C-440/04), де передбачено, що податковий орган повинен довести той факт, що платник податків безпосередньо брав участь у недобросовісній схемі, тобто знав або повинен був знати про наявність таких порушень через об'єктивні причини. В іншому рішенні Суду справедливості ЄС у справі Teleos PLC and Others, зазначено, що виявлення дефектів у первинних документах, наданих платником податків, не є доказом його недобросовісності<sup>1</sup>.

Вітчизняна судова практика також має приклади посилення та розгляду питання про належну обачність платника податків. Наприклад, у постанові КАС Верховного Суду від 25.09.2019 р. у справі № 823/530/15<sup>2</sup> зазначається: платник податків при виборі контрагента та укладенні з ним договорів має керуватись і належною обачністю, оскільки від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів, отримання прибутку та права на отримання певних преференцій, зокрема, формування податкового кредиту з ПДВ (п. 17). Чинне податкове законодавство не ставить у залежність право платника податків на податковий кредит від виконання податкового обов'язку іншими платниками – постачальниками товарів (послуг). Однак, у разі встановлення в

---

<sup>1</sup> Мороз В. Принцип належної обачності в податковому законодавстві й судовій практиці країн ЄС та України: порівняльний аналіз. Knowledge, Education, Law, Management. 2020. № 4 (32). Vol. 1. С. 205.

<sup>2</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 25.09.2019 р. у справі № 823/530/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84494301>.

судовому процесі обставин, які свідчать, що платник податків був, чи міг бути обізнаний щодо протиправної діяльності його контрагента, яка полягає в незаконній мінімізації податкових зобов'язань, зокрема, у створенні штучних підстав для збільшення валових витрат та/чи податкового кредиту, або у разі коли платник податків діяв без належної обачності чи обережності при виборі контрагента, який не виконує податкового обов'язку, при встановлених обставинах, які спростовують реальність господарських операцій, отримана таким платником податків податкова вигода у вигляді права на податковий кредит є безпідставною (п. 34).

У постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05.03.2020 р. (справа № 826/9368/15) зазначається: платник податків при виборі контрагента та укладенні з ним договорів має керуватись і належною обачністю, оскільки від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів, отримання прибутку та права на отримання певних преференцій (п. 18).

Постанова Великої палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. (справа № 160/3364/19)<sup>1</sup>: важливо враховувати фактичну можливість платника податків усвідомлювати той факт, що від імені задекларованого в первинних документах суб'єкта господарювання діють неуповноважені особи. Мають бути наявні докази того, що законними заходами добросовісний платник податків міг перевірити правдивість відповідних первинних документів, а також мав достатні підстави, діючи з належною обачністю, для обґрунтованих сумнівів у достовірності складених іншими особами первинних документів. Інакше тлумачення норм податкового законодавства фактично перекладає обов'язок здійснення податкового контролю на самих платників податків (п. 102). Подібна позиція щодо обачності платника податків сформульована і в постанові Верховного Суду

---

<sup>1</sup> Постанова Великої палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19.  
URL:

[https://verdictum.ligazakon.net/document/105852864?utm\\_source=biz.ligazakon.net&utm\\_medium=news&utm\\_content=bizpress02&\\_ga=2.49739747.43145487.1706173084-1629324202.1705591045#\\_gl=1\\*xh39hv\\*\\_gcl\\_au\\*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1](https://verdictum.ligazakon.net/document/105852864?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress02&_ga=2.49739747.43145487.1706173084-1629324202.1705591045#_gl=1*xh39hv*_gcl_au*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1).

у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02.11.2023 р. (справа № 520/9085/18).

Трапляються такі випадки, коли суб'єкт отримує від контрагента товари, роботи, послуги, а потім з'ясовується, що контрагент не мав відповідних ліцензій, дозволів тощо. Це питання детально описано у постанові Верховного Суду від 09.01.2024 р. у справі № 809/430/17<sup>1</sup>: «Враховавши правові позиції Верховного Суду щодо «належної обачності платника податків при виборі контрагента», суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що позивач не надав будь-яких доказів, які б свідчили про виявлену ним належну обачність й обережність при виборі контрагентів, що в сукупності зі встановленими обставинами справи та з урахуванням характеру спірних правовідносин, які склались у цій справі, також свідчить про обґрунтованість тверджень контролюючого органу про те, що позивач за період з 01.01.2014 р. до 30.06.2016 р. занижив податок на прибуток – загалом у сумі 308 258 грн та завищив податковий кредит – загалом у сумі 678 892 грн унаслідок включення до витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування з податку на прибуток, витрати за господарськими операціями з ТОВ «Укрбарос», ТОВ «БК Артбїлд», ТОВ «Інтер-Метал», ТОВ «Холдінг Інвест Продакт», ТОВ «ТБК "Фаворі-Строй"» та ТОВ «Бурком». Суд апеляційної інстанції констатував, що перевіркою установлено лише документальне оформлення нереальних господарських операцій при складанні первинних документів та їх відображення в регістрах бухгалтерського обліку і фінансовій звітності. Отримання позивачем товарів/робіт/послуг від контрагентів не підтверджено належними первинними документами, які б розкривали зміст операції та рух активів у процесі її здійснення, що є обов'язковою умовою для визнання господарських операцій товарними».



Опрацюйте настанови ОЕСР щодо процедур належної перевірки у практиці відповідального ведення бізнесу<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 09.01.2024 р. у справі № 809/430/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/116212010>.

<sup>2</sup> OECD (2018), OECD Due Diligence Guidance for Responsible Conduct. 51 p.

## 6.4 Первинні документи

### Вимоги до первинних документів

Стаття 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р.<sup>1</sup> по-суті стосується вимог до первинних документів, які є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 з подальшими змінами. Відповідно до цього Положення:

**первинні документи** – це документи, створені у паперовій або в електронній формі, які містять відомості про господарські операції;

**реєстри бухгалтерського обліку (облікові реєстри)** – це носії інформації, складені у паперовій або в електронній формі, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку. Реєстри бухгалтерського обліку (облікові реєстри) можуть бути у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів тощо.

У випадках, установлених законодавством, а також відповідними органами державної влади України, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері організації та контролю за виготовленням документів суворої звітності, із обов'язковим друкуванням на бланках квитанцій, білетів, талонів, абонементів тощо їх номінальної вартості. Усі бланки суворої звітності підлягають нумерації, спосіб нанесення якої (нумератором, типографським

---

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. Відомості Верховної Ради України. 1999. № 40. Ст. 365.



способом) встановлюють відповідні органи державної влади (п. 2.8 Положення).

Відповідно до Закону **первинні документи** можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та **повинні мати такі обов'язкові реквізити:**

- ✓ назву документа (форми);
- ✓ дату складання;
- ✓ назву підприємства, від імені якого складено документ;
- ✓ зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

- ✓ посади і прізвища (крім первинних документів, вимоги до яких устанавлюються НБУ) осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

- ✓ особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру господарської операції та технології обробки облікової інформації, до первинних документів можуть включатися **додаткові реквізити:**

- ✓ печатка;
- ✓ номер документа;
- ✓ підстава для здійснення операції тощо.

*Первинні документи, створені автоматично в електронній формі програмним забезпеченням інформаційно-комунікаційної системи, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови наявності накладеного КЕП (кваліфікованого електронного підпису) чи печатки, з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.*

*Первинні документи, складені в електронній формі застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.*

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала

участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів за кожною іноземною валютою окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на кінець останнього дня кожного місяця.

Права і обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом відповідно до вимог цього Закону, не залежать від факту відображення її в регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку.

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку, з використанням електронних засобів оброблення інформації, підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом установленого строку.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Копії первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та реєстрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Відмітимо, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів, з урахуванням бюджетного законодавства (ч. 1 ст. 2 Закону). Тобто положення цього Закону не поширюються на фізичних осіб, на ФОП. Водночас, це не означає, що, наприклад, ФОП не повинні вести жодних обліків. Відповідно до ПК України:

✓ платник податків зобов'язаний вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів (підпункт 16.1.2 п. 16.1 ст. 16 ПК 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, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків

забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених названими документами (ст. 44 ПК України).

✓ юридичні особи-платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним підпунктом 3 п. 291.4 ст. 291 ПК України, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

✓ іноземні компанії, визначені підпунктом 133.1.5 п. 133.1 ст. 133 ПК України, ведуть облік доходів і витрат та визначають об'єкт оподаткування з податку на прибуток підприємств за міжнародними стандартами фінансової звітності, з урахуванням положень цього Кодексу. Такі платники податку під час застосування положень цього Кодексу, в яких міститься посилання на положення (стандарт) бухгалтерського обліку, застосовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності;

✓ батьки (усиновителі) та опікуни (піклувальники) малолітніх/неповнолітніх, опікуни недієздатних, особи, на яких покладено здійснення опіки над майном безвісно відсутніх (законні представники платників податків-фізичних осіб), повинні від імені відповідних фізичних осіб у випадках, передбачених цим Кодексом, вести облік доходів і витрат (підпункт 99.5.3 п. 99.5 ст. 99 ПК України);

✓ платники єдиного податку зобов'язані (ст. 176 ПК України):

а) вести облік доходів і витрат в обсягах, необхідних для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу, у разі якщо такий платник податку зобов'язаний відповідно до цього Кодексу подавати декларацію або має право на таке подання, з метою повернення надміру сплачених податків, у тому числі при застосуванні права на податкову знижку. Додатково див. Порядок ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 23.06.2017 р. № 591;

б) отримувати та зберігати протягом строку давності, встановленого ПК України, документи первинного обліку, в тому

числі на підставі яких визначаються витрати при розрахунку інвестиційного прибутку та формується податкова знижка платника податку;

в) подавати податкову декларацію за встановленою формою у визначені строки у випадках, коли згідно з нормами ПК України таке подання є обов'язковим.

На вимогу контролюючого органу та в межах його повноважень, визначених законодавством, платники податку зобов'язані пред'являти документи і відомості, пов'язані з виникненням доходу або права на отримання податкової знижки, обчисленням і сплатою податку, та підтверджувати необхідними документами достовірність відомостей, зазначених у податковій декларації з цього податку;

✓ ФОП зобов'язані вести облік доходів і витрат та мати підтверджуючі документи щодо походження товару. Облік доходів і витрат може вестися в паперовому та/або електронному вигляді, у тому числі через електронний кабінет. Облік доходів і витрат від виробництва та реалізації власної с/г продукції ведеться окремо від обліку доходів і витрат від здійснення інших видів господарської діяльності. Типова форма, за якою здійснюється облік доходів і витрат, та порядок ведення такого обліку визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (п. 177.10 ст. 177 ПК України).

Отже, враховуючи положення ПК України, фізичним особам також варто вести облік первинних документів. ФОП має вести облік товарних запасів і зберігати ті первинні документи, які враховуються при обліку доходів і витрат. В іншому випадку – ст. 121 ПК України:

«Стаття 121. **Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.**

121.1 Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з

питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 цього Кодексу строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених цим Кодексом, –

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1 020 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, –

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 2 040 гривень.

121.2 Ненадання відповіді на запит, неподання або подання не в повному обсязі платником податків, фінансовим агентом або іншою особою документів чи іншої інформації на запит контролюючого органу, надісланий відповідно до підстав, передбачених підпунктами 6–8 підпункту 73.3.1 пункту 73.3 статті 73 Кодексу, –

тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5 мінімальних заробітних плат, установлених законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт.

Неподання або подання не в повному обсязі платником податків документів чи іншої інформації на запит контролюючого органу в інших випадках, передбачених статтею 73 Кодексу, –

тягне за собою накладення штрафу в розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт.

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє особу від обов'язку подання інформації.

121.3 Неподання або подання не в повному обсязі інформації про структуру власності або про кінцевого бенефіціарного власника самостійно або на запит контролюючого органу у випадках, передбачених статтею 44<sup>1</sup> цього Кодексу, –

тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5 мінімальних заробітних плат, установлених законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт.

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє від обов'язку подання інформації, передбаченої статтею 44<sup>1</sup> цього Кодексу.

Штраф застосовується до платників податків, визначених пунктом 44<sup>1.1</sup> статті 44<sup>1</sup> цього Кодексу, які у встановленому порядку повідомили контролюючий орган про самостійне подання інформації до контролюючого органу. У разі призначення платником податків уповноваженого банку, на якого покладається обов'язок надання інформації на запит контролюючого органу відповідно до пункту 44<sup>1.3</sup> статті 44<sup>1</sup> цього Кодексу, штраф застосовується до уповноваженого банку.

121.4 Неповідомлення резидентом України про укладення договору щодо управління або адміністрування трасту, або про припинення такого договору у строки, передбачені статтею 44<sup>2</sup> цього Кодексу, –

тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5 мінімальних заробітних плат, установлених законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт.

Сплата штрафу не звільняє відповідальну особу від обов'язку подання повідомлення про укладення договору щодо управління або адміністрування трасту, або про припинення такого договору.

121.5 Неподання або подання не в повному обсязі особою, яка здійснює управління або адміністрування трасту, фінансової звітності, копій первинних документів та іншої інформації щодо трасту на запит контролюючого органу у випадках, передбачених статтею 44<sup>2</sup> цього Кодексу, –

тягне за собою накладення штрафу у розмірі 10 мінімальних заробітних плат, установлених законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт.

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє відповідну особу від обов'язку подання інформації та документів, передбачених статтею 44<sup>2</sup> цього Кодексу».

### **Мова первинних документів**

Усі первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, бухгалтерська та інша звітність повинні складатись українською мовою. Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському

обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований аутентичний переклад на українську мову (п. 1.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 з подальшими змінами).

### **Приклади первинних документів**

Єдиного узагальненого переліку документів, що належать до первинних, на законодавчому рівні немає. Водночас слід пам'ятати, що є типові форми таких документів для окремих видів і напрямів діяльності.

Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна можуть передбачатися іншими нормативно-правовими актами (п. 2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 з подальшими змінами).

**Розглянемо деякі нормативно-правові акти, які стосуються видів первинних документів:**

✓ Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732, визначає такі *типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів* (НА):

- НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;



- НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

✓ Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818, визначає такі *типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору*:

- Акт введення в експлуатацію основних засобів;
- Акт приймання-передачі основних засобів;
- Акт внутрішнього переміщення основних засобів;
- Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів;
- Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів;
- Акт списання основних засобів (часткової ліквідації);
- Акт списання групи основних засобів;
- Акт списання транспортних засобів;
- Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду;
- Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів;
- Інвентарна картка групового обліку основних засобів;
- Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень;
- Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів);
- Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів;
- Акт переоцінки основних засобів.

Деяко складніша ситуація із первинними документами для суб'єктів приватного сектору. Тут слід індивідуально виходити з особливостей облікової політики таких суб'єктів, звернути увагу на Методичні рекомендації облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635.

*Первинні документи на отримання/відвантаження товарно-матеріальних цінностей:* видаткова накладна;

товарно-транспортна накладна; інвойс; акт приймання-передачі.

*Первинні документи на виконання робіт:* акт виконаних робіт; акт списання матеріалів.

У банківських відносинах з'являється такий документ, як **касовий ордер** – первинний документ (прибутковий або видатковий касовий ордер), що застосовується для оформлення надходжень (видачі) готівки з каси (див. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148). *Первинними документами у розрахункових відносинах* можуть бути: платіжне доручення; акт звірки; банківська виписка щодо руху коштів; прибутковий касовий ордер.

Крім того, важливо акцентувати увагу на нормативно-правові акти, що стосуються фінансового моніторингу (наприклад: Правила організації статистичної звітності, що подається до НБУ, затверджені постановою Правління НБУ від 13.11.2018 р. № 120; Порядок створення особистого кабінету суб'єкта первинного фінансового моніторингу та доступу до е-кабінету системи фінансового моніторингу, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 04.06.2021 р. № 322, який набирає чинності у перший понеділок четвертого місяця після припинення чи скасування воєнного стану, а до цього чинним є наказ Міністерства фінансів України від 29.01.2016 р. № 24 «Про затвердження форм обліку та подання інформації, пов'язаної із здійсненням фінансового моніторингу, та інструкції щодо їх заповнення»).

### **Виправлення помилок у первинних документах та реєстрах бухгалтерського обліку**

Відповідно до розділу 4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 з подальшими змінами, у тексті та цифрових даних первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку і звітності підчистки і необумовлені виправлення не допускаються.

Помилки в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, що складені у паперовій формі, виправляються способом «червоного сторно» або додаткових бухгалтерських проведень, або коректурним способом.

Виправлення помилок у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, що складені у паперовій формі, з використанням способу «червоного сторно», здійснюється шляхом внесення неправильного запису (кореспонденції рахунків чи суми) червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо, що означає від'ємні числа, які в підсумку вираховуються. Одночасно під записом червоним кольором чорнила, пастою кулькових ручок тощо темного кольору здійснюється другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків чи суми.

Виправлення помилок у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, що складені у паперовій формі, з використанням коректурного способу, здійснюється шляхом закреслення неправильного тексту або цифри і над закресленим надписується правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене.

Виправлення помилок у регістрах бухгалтерського обліку, що складені у паперовій формі, з використанням способу додаткових бухгалтерських проведень, здійснюється шляхом внесення додаткової кореспонденції рахунків на суму, яка є різницею між правильною та відображеною у цих регістрах.

Помилки в регістрах бухгалтерського обліку за минулий звітний період виправляються способом сторно. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або зі знаком «мінус», а виправлення (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до регістру бухгалтерського обліку у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку. Довідка має наводити

причину помилки, посилання на документи та реєстри бухгалтерського обліку, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки – головним бухгалтером.

Виправлення помилки у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку, що складені у паперовій формі, повинно бути обумовлено надписом «виправлено» та підтверджено підписами осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

У документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускається.

Помилки в первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку, що складені в електронній формі, виправляються способом сторно або додаткових бухгалтерських проведень. Виправлення помилок у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку, що складені в електронній формі, способом сторно передбачає здійснення зворотного запису на величину помилки та одночасне зазначення правильної суми.

У первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку, що складені в електронній формі, під час виправлення помилок має бути збережена інформація, яка виправляється, та мають міститися відомості про дату виправлення, посади і прізвища осіб, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які склали виправлений електронний документ.

Виправлення вносяться до первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку в тому звітному періоді, у якому виявлені помилки.

Відмітимо, що «...наявність незначних недоліків первинних документів є обставинами, які самі собою не є безумовним свідченням нереальності господарської операції; крім того, окремі недоліки таких документів, зокрема товарно-транспортних накладних, є порушенням порядку заповнення цих документів, допущених постачальником, а відтак такі недоліки не можуть слугувати підставою для донарахування

податкових зобов'язань платнику податків». На цьому наголошується у п. 83 постанови КАС Верховного Суду від 06.03.2024 р. у справі № 160/10420/2<sup>1</sup>.

### **Терміни зберігання первинних документів**

Враховуючи положення ПК України (ч. 44.3 ст. 44, ст. 39, 39<sup>2</sup>), Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., Переліку видів документів, пов'язаних із забезпеченням соціального захисту громадян, що мають надходити до архівних установ у разі ліквідації підприємств, установ, організацій, які не належать до джерел формування Національного архівного фонду, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 14.03.2013 р. № 430/5, можна навести такі **терміни зберігання первинних документів не менше:**

✓ 1 095 днів (2 роки) – для більшості первинних документів, за умови що контролюючі органи завершили перевіряти період, якого стосуються ці документи;

✓ 1 825 днів (5 років) – документи, які містять інформацію про фінансові операції; для первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством; документи юридичних осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, за винятком документів, до яких застосовується більш тривалий строк зберігання (щодо КІК і трансфертного ціноутворення);

✓ 2 555 днів (7 років) – документи, які стосуються контрольованих операцій і трансфертного ціноутворення;

✓ 75 років – кадрові документи (накази на оплату відпусток, особові справи, договори цивільно-правового характеру з фізичними особами тощо);

✓ постійно – фінансова звітність.

**Передбачені строки зберігання документів та інформації продовжуються на період зупинення відліку**

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 06.03.2024 р. у справі № 160/10420/20. URL: [https://reyestr.court.gov.ua/Review/117514494?fbclid=IwAR3EgAkhTIR\\_SskHy0qa3VJ5r6DFQIjBMuwWE\\_3Dl-jReS3NI0oYBdGdY8](https://reyestr.court.gov.ua/Review/117514494?fbclid=IwAR3EgAkhTIR_SskHy0qa3VJ5r6DFQIjBMuwWE_3Dl-jReS3NI0oYBdGdY8).

**строку давності у випадках, передбачених п. 102.3 ст. 102 ПК України:**

- ✓ платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні;
- ✓ контролюючому органу згідно із законом та/або рішенням суду заборонено проводити перевірку (перевірки) платника податків;
- ✓ контролюючим органом зупинено, продовжено, перенесено строки проведення перевірки;
- ✓ контролюючий орган не може провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків;
- ✓ здійснюється адміністративне або судове оскарження платником податків рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання.

### **Первинні документи і судова практика**

У судовій практиці часто виникає питання господарської діяльності, яка підтверджена у належний спосіб складеними первинними документами, адже тут є свої нюанси. Звернемось до *постанови Верховного Суду від 03.08.2023 р. у справі № 380/2589/22<sup>1</sup>*:

«83. З'ясовуючи обставини щодо реальності вчинення господарської операції, слід ретельно перевіряти доводи контролюючого органу про фактичне нездійснення господарської операції, викладені в актах перевірки або зафіксовані іншими доказами.

84. 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.

85. У постанові Верховного Суду від 14 травня 2019 року у справі № 825/3990/14 викладена правова позиція, що недоведеність фактичного здійснення господарської операції

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 03.08.2023 р. у справі № 380/2589/22. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/112616295?\\_ga=2.8303543.423872529.1706638237-1629324202.1705591045#\\_gl=1\\*1395v12\\*\\_gcl\\_au\\*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1](https://verdictum.ligazakon.net/document/112616295?_ga=2.8303543.423872529.1706638237-1629324202.1705591045#_gl=1*1395v12*_gcl_au*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1).

позбавляє первинні документи юридичної значущості для цілей формування податкової вигоди, а покушця – права на формування цієї податкової вигоди навіть за наявності правильно оформлених за зовнішніми ознаками та формою, але недостовірних та у зв'язку з цим юридично дефектних первинних документів, та незважаючи на наявність у платника податку доказів сплати продавцеві вартості товарів/послуг, якщо рух коштів не забезпечений зв'язком з господарською діяльністю учасників цих операцій. При цьому, відсутність ділової мети також є підставою для відмови у наданні податкової вигоди».

В інших *постановах Верховного Суду від 08.08.2023 р. у справі № 821/1871/16<sup>1</sup>* та *від 09.08.2023 р. у справі № П/811/2549/15<sup>2</sup>* з приводу первинних документів зазначається наступне:

«Будь-який документ, виданий від імені суб'єкта господарювання (платника податків), що не був позбавлений відповідного статусу на час складення цього документа, має силу первинного документа та згідно зі статтею 44 ПК України та статтею 9 Закону № 996-XIV підтверджує дані податкового обліку суб'єкта господарювання та/або його контрагентів у тому разі, якщо цей документ містить, зокрема: достовірні дані про фактично здійснену господарську операцію та відображає її економічну суть; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Водночас інший платник податків під час використання такого документа у своєму податковому обліку повинен діяти розумно, добросовісно та з належною обачністю, а також сумніву в достовірності даних, внесених до відповідного документа своїм контрагентом, у тому числі стосовно даних щодо можливих дефектів правового статусу такого контрагента, а також щодо

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 08.08.2023 р. у справі № 821/1871/16. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/112701486?\\_ga=2.46160034.423872529.1706638237-1629324202.1705591045#\\_gl=1\\*1jukpkh\\*\\_gcl\\_au\\*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1](https://verdictum.ligazakon.net/document/112701486?_ga=2.46160034.423872529.1706638237-1629324202.1705591045#_gl=1*1jukpkh*_gcl_au*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1).

<sup>2</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 09.08.2023 р. у справі № П/811/2549/15. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/112729630?\\_ga=2.80191378.423872529.1706638237-1629324202.1705591045#\\_gl=1\\*y3uxno\\*\\_gcl\\_au\\*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1](https://verdictum.ligazakon.net/document/112729630?_ga=2.80191378.423872529.1706638237-1629324202.1705591045#_gl=1*y3uxno*_gcl_au*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1).

підпису та інших засобів ідентифікації представників контрагента, які брали участь у господарській операції.

Норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання у його господарській діяльності. Порушення певними постачальниками товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування витрат та податкового кредиту, тому платник податків (покупець товарів (робіт, послуг) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на формування витрат чи податкового кредиту, за можливу неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо судом не було встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента та злягодженості дій між ними.

При вирішенні спорів щодо правомірності формування платниками податків своїх даних податкового обліку, зокрема якщо предметом спору є достовірність первинних документів та підтвердження інших обставин реальності відображених у податковому обліку господарських операцій, необхідно враховувати, що відповідно до вимог частини другої статті 77 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.

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. Наведене впливає зі змісту частини першої статті 77



КАС України, згідно з якою кожна сторона повинна довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення, крім випадків, установлених статтею 78 цього Кодексу».

На думку Верховного Суду, суд не може обмежити право платника податків довести у судовому процесі обставини, на яких ґрунтуються його вимоги. Також, з огляду на передбачену ПК України мету й повноваження контролюючого органу під час проведення податкової перевірки, у разі, якщо рішення контролюючого органу мотивоване саме ненаданням платником податків на вимогу контролюючого органу первинних документів, адміністративний суд, виходячи з окреслених процесуальним законом меж судового доказування, повинен перевіряти і враховувати такі обставини й винятки з них при вирішенні спору (*постанова Верховного Суду від 27.04.2022 р. у справі № 420/13197/20*). Аналогічна позиція викладена й у *постанові Верховного Суду від 07.12.2022 р. у справі № 200/6156/20-а*, де також зазначається, що право надавати заперечення щодо висновків податкового органу та долучати до матеріалів справи докази на підтвердження таких заперечень надається платнику як на усіх стадіях податкового контролю, так і на стадіях судового процесу, на яких допускається подання учасником процесу нових доказів.

Водночас при поданні платником податків до суду документів, слід зважати на положення п. 44.6 ст. 44 ПК України, яка передбачає наступне: у разі якщо до закінчення перевірки або у терміни, визначені в п. 86.7 ст. 86 ПК України, платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документи (незалежно від причин такого ненадання, крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами), що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності. Якщо платник податків після закінчення перевірки та до прийняття рішення контролюючим органом за результатами такої перевірки надає в порядку п. 86.7 ст. 86 документи, що підтверджують показники, відображені таким платником

податків у податковій звітності, не надані під час перевірки, такі документи повинні бути враховані контролюючим органом під час розгляду ним питання про прийняття рішення.

Деякі фахівці-практики звертають увагу на конструкцію п. 44.6 ст. 44 ПК України, яка у спрощеному варіанті виглядає так: якщо платник податків не надає документи, що підтверджують показники, відображені у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності. А якщо ще більше спростити конструкцію норми, то виходить наступне: якщо не надає, то вважається, що відсутні. Звідси виникає запитання: а які наслідки цієї умовної відсутності документів? Адже «вважається, що відсутні» і «реально відсутні» – це різні речі. Зазначена норма є процесуальною, яка встановлює правило поведінки для контролюючого органу. Тобто, це він може вважати, що документи були відсутні. І тому може обґрунтовувати, що його рішення про невизнання результату обліку без таких відсутніх документів є законним. Але під час судового розгляду справи є процесуальні норми, якими керується суд і сторони процесу і п. 44.6 ст. 44 ПК України не є процесуальною нормою судового процесу. Змагальність сторін, диспозитивність та офіційне з'ясування всіх обставин у справі є однією із засад (принципів) адміністративного судочинства (п. 4 ч. 3 ст. 2 КАС України). Відповідно до ст. 9 КАС України: «Розгляд і вирішення справ в адміністративних судах здійснюються на засадах змагальності сторін та свободи в наданні ними суду своїх доказів і у доведенні перед судом їх переконливості... Суд вживає визначені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі, у тому числі щодо виявлення та витребування доказів з власної ініціативи». Такі норми КАС України дають право платнику податку принести документи в суд і довести, зокрема показами свідків, що такі документи існували на момент формування податкової звітності. Фахівці вважають, що «рішення контролюючого органу, якщо воно базується винятково на констатації умовного припущення про відсутність документів, має скасовуватись, якщо така

відсутність документів спростована в суді і встановлена судовим рішенням»<sup>1</sup>.

Щодо застосування положень п. 44.6 і п. 44.7 ст. 44 ПК України, вже склалася певна усталена судова практика, на чому наголошується у *постанові КАС Верховного Суду від 27.04.2023 р. у справі № 640/10530/19*<sup>2</sup> і зазначається наступне:

«У постанові від 08.09.2019 р. у справі № 802/1069/13-а Верховний Суд також зауважував, що обставина щодо порушення платником податків обов'язку, встановленого п. 85.2 ст. 85 ПК України, надати після початку перевірки всі документи, які пов'язані з предметом перевірки, не означає, що платник не має права додатково їх надати до прийняття контролюючим органом відповідного рішення за результатами перевірки та не звільняє контролюючий орган від обов'язку врахувати при прийнятті рішення додатково надані платником документи у строк, встановлений абз. 2 п. 44.7 ст. 44 ПК України, що прямо передбачено нормами п. 44.6 ст. 44 ПК.

Також у *постановах від 08.09.2019 р. у справі № 802/1069/13-а, від 04.03.2020 р. у справі № 0440/5658/18, від 01.04.2020 р. у справі № 640/637/19* Верховний Суд висловив позицію про те, що законодавцем передбачено право платника податків надати контролюючому органу документи, які були відсутні під час перевірки. При цьому, якщо платник податків у запереченнях на акт перевірки посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, контролюючий орган до прийняття рішення за результатами такої перевірки зобов'язаний призначити та провести позапланову перевірку.

Позиція Верховного Суду щодо застосування норм п. 44.6 ст. 44 ПК України є усталеною і послідовною.

У *постановах від 24.02.2020 р. у справі № 440/4443/18, від 27.04.2022 р. у справі № 420/13197/20* Верховний Суд дійшов

---

<sup>1</sup> Бакуєва О., Шемяткін О., Куліда А. Чи може платник податків надати в суд документи, які не були надані податковому органу, та на якій підставі суд може не враховувати ці документи? *Юридична газета Online*. 2023. № 3-6 (761-764). URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/koli-vin-e-ale-vvazhaetsya-vidsutnim.html>.

<sup>2</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 27.04.2023 р. у справі № 640/10530/19. URL: <https://opendatobot.ua/court/110502464-cfd9931e152ba0c19bc4383ea05bc5da>.

висновку, що суд не може обмежити право платника податків довести у судовому процесі обставини, на яких ґрунтуються його вимоги. Водночас, з огляду на визначені нормами ПКУ України мету й повноваження контролюючого органу під час проведення податкової перевірки, у разі якщо рішення контролюючого органу вмотивоване саме не наданням платником податків на вимогу контролюючого органу первинних документів, адміністративний суд, виходячи з окреслених процесуальним законом меж судового доказування, повинен перевіряти і враховувати такі обставини й винятки з них при вирішенні спору.

Як уже було зазначено, виняток щодо ненадання платником податків документів, за якого не можна кваліфікувати ненадання документів під час перевірки як їх відсутність на час складання звітності, встановлений нормою п. 44.6 ст. 44 ПК як виїмка документів або інше вилучення правоохоронними органами.

У постанові від 08.11.2021 р. у справі № 640/21601/19 Верховний Суд сформулював висновок, відповідно до якого в частині ненадання документів під час здійснення податкового контролю склад вказаного правопорушення полягає саме в поведінці платника податків, направлений на ухилення від виконання обов'язку надати контролюючому органу оригінали чи копії документів на його законну вимогу, тим самим створюючи перешкоди для здійснення податкового контролю. Водночас у разі відсутності підстав для висновку про створення перешкод у його здійсненні, в тому числі шляхом ухилення від надання документів чи їх копій, зокрема через поважні та об'єктивні причини, поведінку платника податків не можна кваліфікувати як таку, що утворює склад правопорушення, передбаченого п. 121.1 ст. 121 ПК України. Не підпадає під таку кваліфікацію поведінка платника податків і у разі, якщо під час перевірки ним надані усі наявні у нього документи, але вони визнані контролюючим органом такими, що не повною мірою підтверджують правильність даних податкового обліку. У такому разі контролюючий орган має підстави для констатації помилок у податковому обліку з установленням відповідного складу податкового порушення та застосуванням відповідних наслідків

у вигляді визначення грошових зобов'язань за наявності для цього підстав. Отже, з'ясуванню під час перевірки правомірності застосування штрафних санкцій на підставі п. 121.1 ст. 121 ПК України підлягає те, чи дійсно позивач вживав усі залежні від нього заходи для забезпечення повної і об'єктивної перевірки, чи ухилився від її проведення, а також перевірити та оцінити поведінку контролюючого органу (чи надав він реальну змогу платникові податків надати усі документи, чи повною мірою забезпечив право на участь у її проведенні).

Ці висновки стосуються застосування норм ст. 121 ПК України».

Також у цій постанові зазначається наступне:

«...Оскільки позивач не надав документи для проведення перевірки, в тому числі, й у строк, визначений абзацом другим п. 44.7 ст. 44 ПК України, у контролюючого органу були законні підстави провести перевірку з використанням наявної у нього податкової інформації щодо задекларованих позивачем сум податкового кредиту та визнати ці суми не підтвердженими документально.

Суд апеляційної інстанції правильно застосував норму абзацу першого п. 44.6 ст. 44 ПК України, відхиляючи довід позивача про наявність у нього відповідних документів на підтвердження суми податкового кредиту, задекларованої за січень, серпень, листопад, грудень 2016 року щодо взаємовідносин з вище переліченими контрагентами. Ця норма вимагає наявності документів на час складення податкової звітності, встановлює правило щодо надання платником податків документів для перевірки, а також юридичний наслідок недотримання цього правила як виключення факту документів на час складення податкової звітності. Вона є складовою механізму правового регулювання податкового обліку і не входить в будь-яку конкуренцію з процесуальними нормами, якими встановлені правила доказування в адміністративному судочинстві.

Підсумовуючи викладене, колегія суддів визнає, що застосування судом апеляційної інстанції норм матеріального та процесуального права відповідає вище наведеним постановам

Верховного Суду. Суд апеляційної інстанції встановив обставини у справі на підставі оцінки доказів в їх сукупності відповідно до правил ст. 90 КАС України. Не суперечить висновок суду апеляційної інстанції і правовій позиції Верховного Суду у постановках, на які позивач посилається у касаційній скарзі».

Таким чином, на думку Верховного Суду, п. 44.6 ст. 44 ПК України є складовою механізму правового регулювання податкового обліку і не входить в будь-яку конкуренцію з процесуальними нормами, якими встановлені правила доказування в адміністративному судочинстві.

У постанові від 31.07.2018 р. у справі № 808/1507/16<sup>1</sup> Верховний Суд наголошує на наступному:

«11. Правові наслідки у вигляді виникнення права платника податку на формування витрат та податкового кредиту наступають лише у разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання в своїй господарській діяльності, що пов'язані з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника, та відповідають економічному змісту, відображеному в укладених платником податку договорах, що має підтверджуватись належно оформленими первинними документами.

12. Аналіз реальності господарської діяльності повинен здійснюватися на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платника податків та відповідності їх дійсному економічному змісту. При цьому в первинних документах, які є підставою для бухгалтерського обліку, фіксуються дані лише про фактично здійснені господарські операції.

13. Норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання у його господарській діяльності.

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 31.07.2018 р. у справі № 808/1507/16. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=75645232&red=10000347ed516cf0a57d1d087b657075978fb9&d=5>.

Порушення певними постачальниками товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування витрат та податкового кредиту, тому платник податків (покупець товарів (робіт, послуг) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на формування витрат чи податкового кредиту, за можливу неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо судом не було встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента та злагожденість дій між ними.

14. Таким чином, наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів, що є обов'язковою умовою для формування витрат та податкового кредиту, і вказана обставина є визначальною для дослідження судами під час вирішення цієї справи.

15. При вирішенні спорів щодо правомірності формування платниками податків своїх даних податкового обліку, зокрема якщо предметом спору є достовірність первинних документів та підтвердження інших обставин реальності відображених у податковому обліку господарських операцій, суди повинні враховувати, що згідно з вимогами ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України (у редакції, чинній на час вирішення спору судами першої та апеляційної інстанцій), обов'язок доведення відповідних обставин у спорах між особою та суб'єктом владних повноважень покладається на суб'єкта владних повноважень, якщо він заперечує проти позову.

У разі надання контролюючим органом доказів, які в сукупності з іншими доказами у справі свідчать, що документи, на підставі яких платник податків задекларував податковий кредит, містять інформацію, що не відповідає дійсності, платник податків має спростовувати ці доводи. Наведене впливає зі змісту ч. 1 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України (у редакції, чинній на час вирішення спору судами першої та апеляційної інстанцій), згідно з якою кожна сторона повинна довести ті обставини, на яких

ґрунтуються її вимоги та заперечення, крім випадків, установлених ст. 72 цього Кодексу».

У постанові КАС Верховного Суду від 12.10.2022 р. у справі № 520/2388/2020<sup>1</sup> також наголошується на тому, що норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання у його господарській діяльності.

Привертає увагу також *постанова КАС Верховного Суду від 23.03.2023 р. у справі № 640/4924/20*<sup>2</sup>. Тут Верховний Суд підтримав позицію контролюючого органу про завищення витрат, мотивуючи це тим, що «договори, за якими позивач сформував спірні суми податкової звітності, суперечать вимогам чинного законодавства». Фактично Верховний Суд підтвердив можливість визнання неправомірності податкового обліку через суперечність цивільно-правової конструкції вимогам законодавства. Отож на сьогодні складається судова практика, за якою перевірячі підлягає не лише правильність обліку, але і цивільно-правова оболонка правовідносин. Хоча згадана справа стосувалась можливості укласти договори відступлення права вимоги фізичними особами, однак цілком ймовірно подібна практика може сформуватися й щодо інших правовідносин<sup>3</sup>.

Отже, з аналізу практики Верховного Суду умовно можна виокремити три запитання, **які підлягають з'ясуванню при встановленні допустимості врахування судом документів:**

1. Чи передбачені такі документи положеннями п. 44.1 ст. 44 ПК України (тобто чи є вони мінімально необхідними)?

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 12.10.2022 р. у справі № 520/2388/2020. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106716430>.

<sup>2</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 23.03.2023 р. у справі №640/4924/20 у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду. URL: <http://iPLEX.com.ua/doc.php?regnum=109785139&red=1000034c1ee49eb5174425aec62cad06829c17&d=5>.

<sup>3</sup> Реун А. 10 висновків Верховного Суду у податкових спорах. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2024/02/6/709579/>.



Йдеться про те, що «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, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством».

2. Чи запитувались такі документи під час перевірки?

3. Чим зумовлене ненадання документів під час перевірки та/чи має платник податків поважні причини для ненадання документів під час перевірки (до заперечення на акт перевірки)<sup>1</sup>?

Платнику податків і представнику контролюючого органу при підготовці справи до суду слід опрацювати заздалегідь ці та інші запитання.

### **Первинні документи в умовах воєнного стану**

Проблеми можуть виникнути у випадку передчасного зникнення чи знищення первинних документів. В умовах повномасштабної агресії з боку рф, на практиці трапляються випадки, коли термін зберігання первинних документів не закінчився, проте їх фізично неможливо пред'явити контролюючому органу, оскільки господарська діяльність велася на територіях, що зараз належать до зони бойових дій, чи є окупованими.

У подібних випадках слід звернутись до положень підпункту 69.28 п. 69 Розділу XX ПК України:

«Установити, що до платників податків/податкових агентів, які провадили діяльність на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих Російською Федерацією територіях України і не можуть пред'явити первинні документи, на підставі яких здійснюється облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або

---

<sup>1</sup> Бакуєва О., Шемяткін О., Куліда А. Чи може платник податків надати в суд документи, які не були надані податковому органу, та на якій підставі суд може не враховувати ці документи? Юридична газета Online. 2023. № 3-6 (761-764). URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/koli-vin-e-ale-vvazhaetsya-vidsutnim.html>.

податкових зобов'язань, як виняток із положень статті 44 цього Кодексу, застосовуються спеціальні правила для підтвердження даних, визначених у податковій звітності.

Підставами неможливості пред'явлення первинних документів є втрата (знищення чи зіпсуття) первинних документів або знаходження їх на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на тимчасово окупованих Російською Федерацією територіях України, у разі, якщо їх неможливо вивезти або їх вивезення пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я платника податків, фізичних осіб чи неможливе у зв'язку з адміністративними перешкодами, встановленими органами влади.

У разі втрати та/або неможливості вивезення первинних документів, платник податків/податковий агент подає до контролюючого органу в довільній формі повідомлення про неможливість вивезення первинних документів, підписане керівником підприємства та головним бухгалтером, в якому зазначаються: обставини, що призвели до втрати та/або неможливості вивезення первинних документів, податкові (звітні) періоди, а також загальний перелік первинних документів (за можливості – із зазначенням реквізитів).

Дані та показники податкової звітності платника податків/податкового агента за податкові (звітні) періоди, зазначені у повідомленні, не можуть бути піддані сумніву лише на підставі відсутності первинних документів. Подане повідомлення є також підставою для збереження витрат (включаючи витрати у зв'язку з придбанням цінних паперів/корпоративних прав) та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток (включаючи від'ємний фінансовий результат за операціями з цінними паперами/корпоративними правами), та/або податкового кредиту з податку на додану вартість, та/або суми від'ємного значення податку на додану вартість минулих податкових (звітних) періодів без наявності договірних, розрахункових, платіжних та інших первинних документів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.

Після подання до контролюючого органу повідомлення про неможливість вивезення первинних документів у зв'язку з їх знаходженням на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на тимчасово окупованих рф територіях України, запроваджується мораторій на проведення документальних перевірок щодо зазначених у повідомленні податкових (звітних) періодів.

Якщо після подання повідомлення про неможливість вивезення первинних документів платнику податків/податковому агенту стане відомо про втрату таких документів, такий платник податків/податковий агент зобов'язаний подати до контролюючого органу повідомлення про втрату первинних документів із зазначенням обставин такої втрати.

Платники податків/податкові агенти, які подали повідомлення про втрату первинних документів відповідно до цього підпункту, не підлягають перевірці контролюючим органом щодо зазначених у повідомленні податкових (звітних) періодів, у тому числі після завершення дії воєнного стану.

Втрата документів, що не пов'язана з проведенням на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на тимчасово окупованих рф територіях України, бойових дій, не надає права платнику податків/податковому агенту застосовувати положення цього підпункту.

Обов'язок доведення відсутності підстав для застосування положень цього підпункту покладається на контролюючий орган. Платник податків/податковий агент, який безпідставно застосував положення цього підпункту, вважається таким, що ухиляється від сплати податків, та несе відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України.

У разі відмови у застосуванні положень цього підпункту, контролюючий орган не пізніше одного місяця з дати отримання відповідного повідомлення від платника податків/податкового агента видає вмотивоване рішення із зазначенням підстави та доказів такої відмови.

Рішення контролюючого органу може бути оскаржено в адміністративному чи судовому порядку. До винесення остаточного рішення у справі контролюючий орган не може піддавати сумніву показники податкової звітності, а також

ініціювати проведення будь-якої перевірки платника податків/податкового агента щодо податкових (звітних) періодів, зазначених у відповідному повідомленні.

У податкових (звітних) періодах, зазначених у відповідному повідомленні, не може бути переглянуто у бік збільшення суми податкових зобов'язань з податків і зборів, задекларованих у податкових деклараціях за зазначені податкові (звітні) періоди, у бік збільшення суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, які задекларовані в податкових деклараціях/розрахунках за зазначені податкові (звітні) періоди, у бік збільшення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, заявлені в податкових деклараціях за зазначені звітні періоди».

Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією, затверджено наказом Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 22.12.2022 р. № 309. Цей Перелік визначає *території, на яких ведуться (велися) бойові дії* (території можливих бойових дій; території активних бойових дій; території активних бойових дій, на яких функціонують державні електронні інформаційні ресурси); *тимчасово окуповані рф території України*. У Переліку зазначається дата виникнення можливості бойових дій і дата припинення можливості бойових дій (за наявності).

Крім того, слід звернути увагу на наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022 р. № 225 «Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження».

Відповідно до Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, ***підставами неможливості виконання платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими***

**підрозділами податкових обов'язків (у тому числі обов'язків податкових агентів) є:**

1) втрата (знищення чи зіпсуття) первинних документів, комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією рф;

2) неможливість використати чи вивезти документи, комп'ютерне та інше обладнання внаслідок ведення бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією рф;

3) використання чи вивезення документів, комп'ютерного або іншого обладнання, пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я посадової особи платника податків або неможливе у зв'язку зі встановленням уповноваженими органами державної влади відповідно до закону в умовах воєнного стану заборон та/або обмежень;

4) можливість витоку інформації щодо обсягів та місць зберігання пального або спирту етилового та їх знищення надалі внаслідок складання та реєстрації акцизних накладних, та/або подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового, та/або подання заявки на переміщення пального або спирту етилового транспортними засобами, що не є акцизними складами пересувними тощо (винятково в частині виконання визначених цим абзацом обов'язків);

5) відсутність у платника податків інших посадових осіб, уповноважених відповідно до законодавства нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, збори, а також вести бухгалтерський облік, складати та подавати податкову та фінансову звітність, відсутність можливості у власника призначити таких посадових осіб за умови відсутності у такого платника податків об'єктів оподаткування, або показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог ПКУ України, може бути пов'язана з такими обставинами:

✓ посадова особа є одночасно одним із власників юридичної особи за умови, що відсутність такого співвласника (акціонера, учасника, засновника) унеможливило прийняття рішення про

призначення на постійній або тимчасовій основі іншої посадової особи;

✓ юридична особа заснована на власності окремої фізичної особи, яка одночасно є єдиною посадовою особою такої юридичної особи;

6) перебування (податкова адреса платника податків та/або фактичне знаходження / знаходження виробничих потужностей тощо) на території населеного пункту, у якому ведуться воєнні (бойові) дії, який (які) знаходиться в оточенні (блокуванні) або тимчасово окупований збройними формуваннями рф;

7) інші обставини непереборної сили (форс-мажорні обставини), підтверджені документально.

***Підстави неможливості виконання платником податків – фізичною особою, зокрема самозайнятою особою, податкових обов'язків, крім підстав, установлених підпунктами 102.6.1–102.6.5 п. 102.6 ст. 102 глави 9 розділу II ПК України:***

1) перебування на території населеного пункту, який є податковою адресою такого платника та в якому ведуться воєнні (бойові) дії, який оточено (заблоковано) або тимчасово окуповано збройними формуваннями Російської Федерації;

2) перебування на стаціонарному лікуванні у закладах охорони здоров'я (у тому числі закордонних) у зв'язку з пораненням (контузією, травмою, каліцтвом), пов'язаним із виконанням обов'язків військової служби, або у відпустці у зв'язку з хворобою або для лікування після тяжкого поранення за висновком (постановою) військово-лікарської комісії;

3) перебування на стаціонарному лікуванні в закладах охорони здоров'я (у тому числі закордонних) у зв'язку з пораненням (контузією, травмою, каліцтвом), захворюванням, одержаними в результаті бойових дій і пов'язаних із ними нещасних випадків або внаслідок ушкоджень, отриманих від насильницьких дій службовців збройних формувань Російської Федерації у районі бойових дій або тимчасової окупації;

4) призов на військову службу під час загальної мобілізації, оголошеної Указом Президента України від 24.02.2022 р. № 65 «Про загальну мобілізацію», затвердженим Законом України від

03.03.2022 р. «Про затвердження Указу Президента України “Про загальну мобілізацію”, або перебування в підрозділах територіальної оборони»;

5) належність до працівників правоохоронних органів, військовослужбовців або працівників Збройних сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Головного управління розвідки Міноборони, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників МВС, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, Державної служби України з надзвичайних ситуацій, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб, які беруть безпосередню участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії рф;

6) втрата/відсутність (смерть, визнання безвісно відсутнім тощо) осіб, на яких відповідно до абзацу другого п. 179.6 ст. 179 розділу IV ПК України покладається обов'язок щодо заповнення та подання податкової декларації від імені платника податків, що є малолітньою/неповнолітньою або визнаною судом недієздатною особою, якщо такі особи не перебувають на повному утриманні інших осіб або держави;

7) втрата (знищення чи зіпсуття) первинних документів, комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією рф, або знаходження їх на територіях, на яких ведуться (велися) воєнні (бойові) дії, які оточено (заблоковано) або тимчасово окуповано збройними формуваннями рф;

8) неможливість використати чи вивезти документи, комп'ютерне та інше обладнання внаслідок ведення воєнних (бойових) дій, оточення (блокування) або якщо територія, де знаходяться документи, комп'ютерне та інше обладнання, тимчасово окупована збройними формуваннями рф;

9) використання чи вивезення документів, комп'ютерного або іншого обладнання, пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я платника податків або неможливе у зв'язку зі встановленням

уповноваженими органами державної влади відповідно до закону в умовах воєнного стану заборон та/або обмежень;

10) можливість витоку інформації щодо обсягів та місць зберігання пального або спирту етилового та їх знищення надалі внаслідок складання та реєстрації акцизних накладних та/або подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового, та/або подання заявки на переміщення пального або спирту етилового транспортними засобами, що не є акцизними складами пересувними тощо (винятково в частині виконання визначених цим абзацом обов'язків);

11) інші обставини непереборної сили (форс-мажорні обставини), підтверджені документально.

***Перелік документів, що підтверджують неможливість платника податків – юридичної особи, зокрема щодо своєї філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу, своєчасно виконати свій податковий обов'язок, у тому числі обов'язок податкового агента*** (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.07.2022 р. № 225):

1. Акт, що засвідчує факт пожежі, складений відповідно до вимог п. 7 Порядку обліку пожеж та їх наслідків, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.12.2003 р. № 2030.

2. Інформація з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, у разі його знищення відповідно до Порядку надання інформації з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.12.2015 р. № 1127 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 26.06.2019 р. № 599).

3. Витяг з Єдиного реєстру досудових розслідувань, що засвідчує факт реєстрації відомостей про кримінальне правопорушення, отриманий у порядку, встановленому КПК України, у разі викрадення основних засобів або руйнування/втрати майна.

4. Інші документи, складені відповідно до вимог підпунктів 14, 15 п. 2 Порядку визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації,



затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.03.2022 р. № 326.

5. Документ, що підтверджує відсутність коштів на банківських рахунках платника податків (виписка з рахунків клієнта банку на дату подання до банку розрахункового документа на сплату податків).

6. Копія наказу підприємства про призупинення роботи підприємства та його працівників або встановлення простою у роботі підприємства, викликане обставинами непереборної сили (із зазначенням дати початку і закінчення такого призупинення (за можливості)).

7. Документ або повідомлення оператора поштового зв'язку (вказується посилання на офіційну сторінку оператора, де розміщене таке повідомлення), що підтверджує призупинення функціонування оператора поштового зв'язку та/або об'єктів поштового зв'язку на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями рф.

8. Документ або повідомлення банку (вказується посилання на офіційну сторінку банку, де розміщене таке повідомлення), що підтверджує призупинення роботи банку або його відокремлених підрозділів та/або платіжних систем у зв'язку із введенням воєнного стану.

9. Копії платіжних доручень (розрахункових та інших документів щодо ініціювання переказу коштів) або їх скріншот (знімок екрану) платника податків на сплату узгоджених сум грошових зобов'язань, податкового боргу, поданих до банку, що залишилися невиконаними, оскільки кошти не були зараховані до бюджету у зв'язку з відключенням банку від системи електронних платежів або порушенням у роботі системи авторизації банку. Надається разом із документом або повідомленням, зазначеним у пункті 8 цього Переліку.

10. Документ або повідомлення (вказується посилання на офіційну сторінку банку, де розміщено таке повідомлення), що підтверджує вимушене призупинення роботи головних управлінь Казначейства у зв'язку з введенням воєнного стану.

11. Повідомлення, що підтверджує аварійне (незаплановане) відключення постачання електроенергії в умовах воєнного стану, суб'єкта господарювання до сфери обслуговування якого належить таке підприємство, зокрема скріншот повідомлення в месенджер (Viber, Telegram тощо) і мобільних додатках.

12. Документ, що підтверджує вимушене відключення надання послуг глобальної мережі «Інтернет», пов'язане з введенням воєнного стану, що унеможливило надання податкової звітності в електронній формі (інформаційне повідомлення інтернет-провайдера).

13. Документи, що свідчать про пошкодження, знищення, втрату майна, що знаходиться на балансі підприємства і є об'єктом оподаткування, єдиним джерелом для сплати податків або яке перебуває у податковій заставі (акт про надзвичайну подію, інвентаризаційний опис, протокол інвентаризаційної комісії, підписаний представником територіального органу ДСНС, згідно з якими відбувається відображення таких подій у бухгалтерському обліку та викладаються фактичні події, зазначаються понесені матеріальні втрати (перелік майна, його вартість); заява до правоохоронних органів; акт незалежного оцінювача; наявність страхового полісу, заява про страховий випадок тощо).

14. Документи, що свідчать про акти мародерства, грабежу, рейдерства, захоплення майна та примусове захоплення приміщення (копія заяви до територіального органу внутрішніх справ та документ, виданий відповідним правоохоронним органом щодо реєстрації кримінального провадження тощо).

15. Документи, що свідчать про подання заяви до правоохоронних органів про вчинення кримінального правопорушення та реєстрації кримінального провадження за результатами розгляду такої заяви.

16. Документи, що свідчать про пошкодження, втрату, знищення, зіпсуття документів бухгалтерського обліку або неможливості їх вивезення з територій, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями РФ (інформація про подання до контролюючого органу повідомлення згідно з п. 44.5 ст. 44 глави 1 розділу II ПКУ України, повідомлення про неможливість

вивезення первинних документів згідно з підпунктом 69.28 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України).

17. Подання інформаційного повідомлення про пошкоджене та знищене нерухоме майно внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією рф, програмними засобами Єдиного державного веб-порталу електронних послуг (Портал Дія).

***Перелік документів, що підтверджують неможливість платника податків – фізичної особи, зокрема самозайнятої особи, своєчасно виконати свій податковий обов'язок, у тому числі обов'язок податкового агента*** (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.07.2022 р. № 225).

Документальне підтвердження підстав, установлених підпунктами 102.6–102.6.5 п. 102.6 ст. 102 глави 9 розділу II Податкового кодексу України здійснюється відповідно до вимог п. 2 розділу II Порядку застосування норм пунктів 102.6–102.7 ст. 102 глави 9 розділу II Податкового кодексу України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2017 р. № 861.

1. З підстав, передбачених підпунктом 1 пункту 2 розділу II Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.07.2022 р. № 225 (далі – Порядок)<sup>1</sup>, подається:

- ✓ паспорт громадянина України;
- ✓ витяг з Єдиного державного демографічного реєстру щодо реєстрації місця проживання.

---

<sup>1</sup> У підпункті 1 п. 2 розділу II Порядку йдеться про підтвердження неможливості виконання платником податків – фізичною особою, зокрема самозайнятою особою, податкових обов'язків (у тому числі обов'язків податкового агента) у зв'язку із перебуванням на території населеного пункту, який є податковою адресою такого платника та в якому ведуться воєнні (бойові) дії, який оточено (заблоковано) або тимчасово окуповано збройними формуваннями рф.

2. З підстав, передбачених підпунктом 2 п. 2 розділу II Порядку<sup>1</sup>, подається:

- ✓ військовий квиток та довідка закладу охорони здоров'я;
- ✓ військовий квиток та висновок (постанова) військово-лікарської (лікарсько-експертної) комісії;
- ✓ довідка закладу охорони здоров'я із зазначенням періоду перебування на лікуванні та характеру поранення (контузії, травми, каліцтва).

3. З підстав, передбачених підпунктом 3 п. 2 розділу II Порядку<sup>2</sup>, подається довідка закладу охорони здоров'я із зазначенням періоду перебування на лікуванні та характеру поранення (контузії, травми, каліцтва), захворювання.

4. З підстав, передбачених підпунктом 4 п. 2 розділу II Порядку<sup>3</sup>, подається військовий квиток або інший документ, виданий відповідним державним органом, із зазначенням даних про призов такої особи на військову службу за призовом під час мобілізації на особливий період.

5. З підстав, передбачених підпунктом 5 п. 2 розділу II Порядку<sup>4</sup>, подається:

---

<sup>1</sup> У підпункті 2 п. 2 розділу II Порядку йдеться про підтвердження неможливості виконання платником податків – фізичною особою, зокрема самозайнятою особою, податкових обов'язків (у тому числі обов'язків податкового агента) у зв'язку із перебуванням на стаціонарному лікуванні у закладах охорони здоров'я (у тому числі закордонних) у зв'язку з пораненням (контузією, травмою, каліцтвом), пов'язаним із виконанням обов'язків військової служби, або у відпустці у зв'язку з хворобою або для лікування після тяжкого поранення за висновком (постановою) військово-лікарської комісії.

<sup>2</sup> У підпункті 3 п. 2 розділу II Порядку йдеться про підтвердження неможливості виконання платником податків – фізичною особою, зокрема самозайнятою особою, податкових обов'язків (у тому числі обов'язків податкового агента) у зв'язку із перебуванням на стаціонарному лікуванні в закладах охорони здоров'я (у тому числі закордонних) у зв'язку з пораненням (контузією, травмою, каліцтвом), захворюванням, одержаними в результаті бойових дій і пов'язаних із ними нещасних випадків або внаслідок ушкоджень, отриманих від насильницьких дій службовців збройних формувань рф у районі бойових дій або тимчасової окупації.

<sup>3</sup> У підпункті 4 п. 2 розділу II Порядку йдеться про підтвердження неможливості виконання платником податків – фізичною особою, зокрема самозайнятою особою, податкових обов'язків (у тому числі обов'язків податкового агента) у зв'язку із призовом на військову службу під час загальної мобілізації, або перебуванням у підрозділах територіальної оборони.

<sup>4</sup> У підпункті 5 п. 2 розділу II Порядку йдеться про підтвердження неможливості виконання платником податків – фізичною особою, зокрема самозайнятою особою, податкових обов'язків (у тому числі обов'язків податкового агента) у зв'язку із належністю

✓ трудова книжка та документ, виданий відповідним державним органом, із зазначенням даних безпосередньої участі у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії рф;

✓ військовий квиток та документ, виданий відповідним державним органом, із зазначенням даних безпосередньої участі у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії рф.

6. З підстав, передбачених підпунктом 6 п. 2 розділу II Порядку<sup>1</sup>, подається:

✓ свідоцтво про народження малолітньої/неповнолітньої дитини та свідоцтво про смерть батьків, опікуна або піклувальника;

✓ свідоцтво про народження малолітньої/неповнолітньої дитини та відповідне рішення суду;

✓ документ, що підтверджує недієздатність особи, та свідоцтво про смерть батьків, опікуна або піклувальника;

✓ документ, що підтверджує недієздатність особи, та відповідне рішення суду.

7. З підстав, передбачених підпунктами 7–11 п. 2 розділу II Порядку, подається:

✓ документ, що підтверджує відсутність коштів на банківських рахунках платника податків – самозайнятої особи (виписка з рахунків клієнта банку на дату подання до банку розрахункового документа на сплату податків);

✓ документ або повідомлення оператора поштового зв'язку (вказується посилання на офіційну сторінку оператора, де розміщене таке повідомлення), що підтверджує призупинення

---

до працівників правоохоронних органів, військовослужбовців або працівників визначених у Порядку органів, які беруть безпосередню участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії рф.

<sup>1</sup> У підпункті 4 п. 2 розділу II Порядку йдеться про підтвердження неможливості виконання платником податків – фізичною особою, зокрема самозайнятою особою, податкових обов'язків (у тому числі обов'язків податкового агента) у зв'язку із втратою/відсутністю (смерть, визнання безвісно відсутнім тощо) осіб, на яких відповідно до абз. 2 п. 179.6 ст. 179 розділу IV ПК України покладається обов'язок щодо заповнення та подання податкової декларації від імені платника податків, що є малолітньою/неповнолітньою або визнаною судом недієздатною особою, якщо такі особи не перебувають на повному утриманні інших осіб або держави.

функціонування оператора поштового зв'язку та/або об'єктів поштового зв'язку на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями РФ;

✓ документ або повідомлення банку (вказується посилання на офіційну сторінку банку, де розміщене таке повідомлення), що підтверджує призупинення роботи банку або його відокремлених підрозділів та/або платіжних систем у зв'язку із введенням воєнного стану;

✓ копії платіжних доручень (розрахункових та інших документів щодо ініціювання переказу) або їх скріншот (знімок екрану) платника податків на сплату узгоджених сум грошових зобов'язань, податкового боргу, поданих до банку, що залишилися невиконаними, оскільки кошти не були зараховані до бюджету у зв'язку з відключенням банку від системи електронних платежів або порушенням у роботі системи авторизації банку. Надається разом із документом або повідомленням, зазначеним в абзаці четвертому цього пункту Переліку;

✓ документ або повідомлення (вказується посилання на офіційну сторінку банку, де розміщене таке повідомлення), що підтверджує вимушене призупинення роботи головних управлінь Казначейства у зв'язку з введенням воєнного стану;

✓ документ, що підтверджує аварійне (незаплановане) відключення постачання електроенергії, пов'язане з введенням воєнного стану, до сфери обслуговування якої належить таке підприємство, зокрема розміщений у мережі «Інтернет» тощо;

✓ документ, що підтверджує вимушене відключення надання послуг глобальної мережі «Інтернет», пов'язане із введенням воєнного стану, що унеможливило надання податкової звітності в електронному вигляді (інформаційне повідомлення інтернет-провайдера);

✓ документи, що свідчать про пошкодження, знищення, втрату майна, що належить фізичній особі і використовується в підприємницькій / незалежній діяльності і є об'єктом оподаткування, єдиним джерелом для сплати податків або яке перебуває у податковій заставі (заява до правоохоронних органів;

акт незалежного оцінювача; наявність страхового полісу, заява про страховий випадок тощо);

✓ документи, що свідчать про акти мародерства, грабежу, рейдерства, захоплення майна та примусове захоплення приміщення (заява до територіального органу внутрішніх справ та документ, виданий відповідним правоохоронним органом щодо реєстрації кримінального провадження тощо);

✓ акт, який засвідчує факт пожежі, складений відповідно до вимог п. 7 Порядку обліку пожеж та їх наслідків, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.12.2003 р. № 2030;

✓ інформація з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, у разі його знищення відповідно до Порядку надання інформації з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.12.2015 р. № 1127 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 26.06.2019 р. № 599);

✓ витяг з Єдиного реєстру досудових розслідувань, що засвідчує факт реєстрації відомостей про кримінальне правопорушення, отриманий у порядку, встановленому КПК України, у разі викрадення або руйнування/втрати майна;

✓ подання інформаційного повідомлення про пошкоджене та знищене нерухоме майно внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією РФ, програмними засобами Єдиного державного веб-порталу електронних послуг (Портал Дія).

У постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.10.2023 р. у справі № 160/19575/22<sup>1</sup> зазначається наступне:

«...Обов'язок доведення можливості чи неможливості платником податків своєчасно виконати свій податковий обов'язок покладається на контролюючий орган. Контролюючий орган установлює причинно-наслідковий зв'язок між обставинами непереборної сили (форс-мажорними обставинами), що сталися в результаті збройної

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.10.2023 р. у справі № 160/19575/22. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/113935238?utm\\_source=jurliga.ligazakon.ua&utm\\_medium=news&utm\\_content=jl03](https://verdictum.ligazakon.net/document/113935238?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03).

агресії російської федерації, безпосереднім впливом таких обставин саме на такого платника та можливістю виконання ним податкового обов'язку станом на дату, на яку припадає граничний термін виконання такого обов'язку, та керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає вмотивоване рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку (далі – Рішення) за формою, що додається.

... Платник податків, який у зв'язку із проведенням бойових дій втратив можливість здійснювати господарську діяльність, отримувати дохід від підприємницької діяльності та/або навіть втратив основні засоби для ведення такої господарської діяльності, не може бути притягнутий до відповідальності у зв'язку із невиконанням ним податкових обов'язків. Водночас для звільнення платника від виконання податкових обов'язків обставини неможливості своєчасного виконання податкового обов'язку повинні бути реальними та об'єктивними, а не формальними. Платник податків повинен надати вичерпний перелік документів, які підтверджуються виникнення щодо обставин, які унеможливають ведення господарської діяльності та виконання податкових обов'язків.

Крім того, судами встановлено, що позивачем ані до контролюючого органу, ані до суду не надано доказів на підтвердження того, що позивачем за місцем реєстрації юридичної адреси провадилась будь-яка господарська діяльність, зберігались документи, необхідні для ведення господарської діяльності, зберігалась техніка та/або обладнання, необхідні для ведення діяльності, тощо.

Відповідно до витягу з Єдиного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань місцезнаходження юридичної особи ТОВ «Компанія "Дніпроавіасервіс"» є м. Дніпро, Аеропорт, 42.

Водночас в Акті від 28.09.2022 р. б/н про втрати (знищення чи зіпсуття) комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок бойових дій не конкретизовано, що саме за «комп'ютерне обладнання» було знищено та яка саме «фінансово-господарча документація» була знищена.



Позивачем не надано доказів на підтвердження того, що знищені авіаударом «комп'ютерне обладнання» та «фінансово-господарча документація» використовувались ним у господарській діяльності, містили актуальну інформацію, необхідну для подання звітності за поточні періоди господарської діяльності, тощо».

Платникам податків також слід зважати на те, що введення на території України воєнного стану не зупинило перебіг процесуальних строків звернення до суду з позовами. Проте питання поновлення процесуального строку у разі його пропуску з причин, пов'язаних із запровадженням воєнного стану в Україні, вирішується в кожному конкретному випадку з урахуванням доводів, наведених у заяві про поновлення такого строку (про це йдеться, зокрема, у *постанові КАС Верховного Суду від 05.07.2023 р. у справі № 620/397/23*).

У *постанові КАС Верховного Суду від 28.02.2024 р. у справі № 280/6527/22*<sup>1</sup> також звертається увага на необхідність підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, та види документів на підтвердження цього. Акцентується увага на наступному:

«46. Судами попередніх інстанцій зазначено, що на підтвердження наявності обставин, які обумовлюють неможливість виконання податкового обов'язку, позивачем подано контролюючому органу документи, які підтверджують тимчасові технічні несправності. При цьому позивач у поданій контролюючому органу заяві не зазначає про пошкодження, втрату, знищення, зіпсуття бухгалтерської документації, що натомість унеможливило б виконання податкових обов'язків з подання податкових декларацій.

47. Так, позивач наголошує, що з урахуванням втрати значного обсягу інформації, який оброблявся та зберігався за допомогою відповідних програмних продуктів, своєчасне

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 28.02.2024 р. у справі № 280/6527/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117317743>.

складання та подання звітності за I квартал 2022 року та перше півріччя 2022 року було фізично неможливим.

48. Проте, як вбачається з інформації, викладеної в листі ПАТ «Запоріжжяобленерго» від 28 квітня 2022 року № 50-13/121, за якою 22 квітня 2022 року технологічних порушень і аварій в мережах 35–150 кВ Запорізьких високовольтних електричних мереж ПАТ «Запоріжжяобленерго» не зафіксовано, а в результаті падіння літака виникла глибока посадка напруги в мережі Запорізького регіону, що могло призвести до аварійних ситуацій.

49. Крім того, судами встановлено, що протягом зазначеного періоду підприємство не припиняло свою діяльність та виконувало податковий обов'язок з декларування інших податків та зборів, а також зазначено про те, що з квітня 2022 року (період пошкодження серверу) до вересня 2022 року (подання заяви контролюючому органу) пройшло майже 5 місяців, тобто позивач мав час на відновлення роботи програмних продуктів та виконання податкового обов'язку з декларування.

50. Суди дійшли висновку, що позивачем не доведено жодними доказами втрату (не відновлення) бухгалтерської документації, первинних документів, на підставі яких він мав здійснювати декларування з податку на прибуток, а також взагалі на обґрунтував, чому існує неможливість виконання податкового обов'язку саме з податку на прибуток, тоді як ним виконується такий обов'язок з подання податкових декларацій з інших податків.

51. Посилання позивача на обґрунтування неможливості виконання податкових обов'язків на втрату (знищення чи зіпсуття) первинних документів, комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок бойових дій, терористичних актів, спричинених військовою агресією РФ, не підтверджені належними доказами, якими в контексті спірних правовідносин були б документи, зазначені у Переліку документів, що підтверджують неможливість своєчасного виконання податкових обов'язків, в якому чітко зазначено, які саме документи можуть підтвердити ту або іншу підставу, проте жодний із таких документів не надано контролюючому органу.

52. Щодо посилань позивача на підстави неможливості виконання податкових обов'язків, посилань на можливість витоку інформації щодо обсягів та місць зберігання пального або спирту етилового та їх знищення надалі внаслідок складання та реєстрації акцизних накладних, та/або подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового, та/або подання заявки на переміщення пального або спирту етилового транспортними засобами, що не є акцизними складами пересувними тощо (винятково в частині виконання визначених цим абзацом обов'язків), Суд зазначає наступне.

53. Так, судами попередніх інстанцій встановлено, що позивач подавав декларації з акцизного податку до серпня 2022 року, а з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом – до вересня 2022 року.

54. Позивач зазначає, що, оскільки додатком до декларації з акцизного податку є розрахунок суми цього податку, де зазначаються залишки пального на кінець звітного періоду, а підприємство знаходиться у м. Запоріжжі (зона бойових дій), то будь-який витік інформації відносно місць зберігання пального та щодо кількості наявного пального може бути приводом для здійснення військами Російської Федерації ракетних обстрілів таких місць.

55. Проте такі обставини не можуть розглядатися як підстави для неможливості виконання податкового обов'язку, оскільки є гіпотетичними (ймовірними) та не підтверджені відповідними документами згідно із наведеним вище переліком.

57. При цьому, необхідно зазначити, що вказані позивачем у заяві про неможливість виконання податкового обов'язку обставини (вихід з ладу серверу та, як наслідок, програмних продуктів, за допомогою яких здійснювався облік) фактично є тимчасовими, а позивачем не надано доказів, що ці обставини потягли за собою знищення бухгалтерських та первинних документів.

58. Повна ж зупинка виробництва товарної продукції з листопада 2022 року, консервація виробничих потужностей, оголошення простою у жодний спосіб не впливає на правовідносини, які є спірними в цій справі, адже виникли через

сім місяців після обставин, на які посилається позивач як на підстави неможливості виконання податкового обов'язку, та після подання відповідної заяви контролюючому органу 29 вересня 2022 року та прийняття відповідачем спірного в цій справі рішення (19 жовтня 2022 року). Суд звертає увагу позивача на те, що ці обставини не заявлялись платником податків як підстави неможливості виконання податкового обов'язку у заяві від 29 вересня 2022 року.

59. З урахуванням зазначеного, Верховний Суд дійшов висновку, що під час винесення спірного рішення податковий орган діяв на підставі та у спосіб, передбачені чинним законодавством України, відтак правові підстави для задоволення позовних вимог відсутні».

Таким чином, з первинними документами слід поводитися дуже обережно, оформляти і зберігати їх належним чином, робити додаткові копії.

## Тема 7

# РИЗИКОВІ ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ТА РИЗИКОВІ КОНТРАГЕНТИ

---

### 7.1 Ризикові суб'єкти господарювання та податково-правові доктрини

У судовій практиці, пов'язаній із розглядом податкових спорів, сформувався певні судові доктрини, що дозволяють визначити межу правомірної поведінки платника податків при здійсненні ним податкового планування, а також у певних ситуаціях змінити податкові наслідки укладених угод. Враховуючи вітчизняну та європейську судову практику, фахівці виокремлюють такі **судові доктрини**:

- ✓ «Зміст над формою» (equity above the form);
- ✓ «Ділова мета» (business purpose);
- ✓ «Угода по кроках» (step transactions);
- ✓ «Одна рука» чи «Фактичний власник»;
- ✓ «Фактичне місце діяльності»;
- ✓ «Економічна доцільність угоди»;
- ✓ «Доктрина податкових вигод»;
- ✓ «Добросовісність платника податку» (принцип розумної обачності платника податку);
- ✓ «Реальність господарських операцій»<sup>1</sup>.

ДПС України з метою формування належної та допустимої доказової бази під час відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання, враховуючи судові доктрини, сформувала власні основні податково-правові доктрини, що склалися в судовій практиці з розгляду податкових спорів. Податково-правові доктрини викладені у листі ДПС України від 15.02.2013 р. № 3848/7/10-1017/575 і повинні враховуватися органами ДПС України при класифікації схем з ухилення від сплати податків.

---

<sup>1</sup> Заверуха О. Судова доктрина правових наслідків у податкових спорах. Актуальні проблеми правознавства. 2021. № 4 (28). С. 46. Див. також: Смичок Є. М. Судові доктрини у податковому праві: монографія. Харків: Право, 2023. 336 с.

**Позиція ДПС України щодо оцінки поведінки учасників податкових правовідносин:**

✓ оцінка поведінки учасників податкових правовідносин здійснюється насамперед із застосуванням норм податкового, а не інших галузей законодавства;

✓ для з'ясування змісту господарської операції необхідно брати до уваги термінологію та вимоги податкового законодавства. Інші поняття можуть використовуватися лише в частині, що не суперечить податковим нормам;

✓ при цьому обґрунтування податкових правопорушень не може здійснюватися з посиланням на недотримання норм інших галузей законодавства – цивільного, фінансового тощо;

✓ аналогічно платники податків не вправі посилатися на цивільно-правові та інші неподаткові норми в обґрунтування правомірності своєї поведінки;

✓ господарська діяльність, яка підтверджена у належний спосіб складеними первинними документами, є законною, якщо органом державної податкової служби не доведено протилежне. Платник податків не може відповідати за порушення, допущені іншими особами, якщо не буде доведена його безпосередня участь у зловживанні таких осіб.

Методика застосування податково-правових доктрин полягає у тому, що для **встановлення правильності відображення у податковому обліку господарських операцій платника податку орган ДПС України повинен:**

✓ з'ясувати реальність задекларованої господарської операції;

✓ установити наявність ділової мети у її здійсненні;

✓ визначити об'єктивний зміст вчиненої операції у порівнянні із задекларованим;

✓ підтвердити або спростувати добросовісність платника податків у разі, якщо контрагент такого платника має дефекти правового статусу;

✓ оцінити дотримання учасниками господарської операції норм податкового законодавства щодо змісту та наслідків для податкового обліку відповідної операції.

Порушення суб'єктом господарювання вимог податкового законодавства на будь-якому з наведених етапів є достатнім та допустимим доказом невідповідності задекларованих і фактичних даних господарських операцій для податкового обліку платника податків. Наприклад, у разі відсутності реального руху активів право на формування витрат та/або податкового кредиту відсутнє; якщо рух активів мав місце, але операція позбавлена ділової мети, настають такі самі наслідки; якщо операція є реальною та має самостійну ділову мету, але задекларована не відповідно до її дійсного економічного змісту, необхідно застосовувати наслідки для податкового обліку, виходячи з фактичного економічного ефекту таких операцій; якщо всі попередні елементи господарської операції наявні, але контрагент платника податків має ознаки фіктивності, необхідно визначити, чи немає обставин, які вказують на обізнаність платника податків із протиправною діяльністю такого контрагента.

І насамкінець при здійсненні контрольної-перевірочної роботи необхідно оцінити відповідність податкового обліку, задекларованого платником податків, вимогам податкового законодавства. При цьому перевагу при застосуванні мають норми податкового законодавства. Порушення інших законодавчих вимог, дотримання яких не контролюється органами державної податкової служби, не може бути підставою для визначення грошових, у тому числі податкових, зобов'язань за нормами ПК України.

#### **Податково-правові доктрини:**

- ✓ доктрина «Ділова мета»;
- ✓ доктрина «Реальність господарської операції»;
- ✓ доктрина «Перевага суті над формою»;
- ✓ доктрина «Угода по кроках. Фактичний власник».

#### **7.1.1 Доктрина «Ділова мета»**

Сутність доктрини «Ділова мета» полягає у наявності однієї кваліфікуючої обставини – розумної економічної причини (ділової мети), яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності.

Відповідно до підпункту 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК України **розумна економічна причина (ділова мета)** – 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 винятково, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) у майбутньому.

Для цілей оподаткування вважається, що **операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), якщо:**

✓ головною ціллю або однією з головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків;

✓ у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі товари, роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб.

Слід зважати на те, що підпункт 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК України застосовується для цілей ст. 39 цього Кодексу, в тому числі при доведенні обставин, що свідчать про відсутність ділової мети, у випадках, визначених п. 140.5 ст. 140 цього Кодексу, які передбачають застосування відповідних положень згадуваної ст. 39. Водночас вітчизняні суди використовують доктрину «Ділова мета» і у контексті дослідження різноманітних господарських операцій, не пов'язаних із трансфертним ціноутворенням.

Наприклад, у постанові КАС Верховного Суду у справі від 03.12.2020 р. № 823/1462/16 зазначається:

«Сутність доктрини ділової мети полягає в тому, що передбачені податковим законодавством податкові вигоди поширюються лише на операції, які мають розумну економічну причину.

При вирішенні податкових спорів презюмується добросовісність платника податку, і, відповідно, обґрунтованість отриманої ним податкової вигоди (тобто зменшення податкового зобов'язання).

Однак податковий орган може довести, що отримана платником податку податкова вигода є необґрунтованою. Так,



податкова вигода може бути необґрунтованою, зокрема, якщо для цілей оподаткування враховані операції не згідно з їх дійсною економічною метою чи враховані операції не обумовлені розумними економічними чи іншими причинами (метою ділового характеру). При цьому діловою метою діяльності платника податку може бути отримання економічного ефекту, однак податкова вигода не є самостійною діловою метою.

Під час розгляду справи суди попередніх інстанцій не перевірили чи були обумовлені розумними економічними чи іншими причинами (метою ділового характеру) господарські операції постачання контрагентами позивачу.

Зважаючи на викладене, колегія суддів касаційної інстанції не може погодитись або спростувати як висновки та доводи податкового органу, так і перевірити висновки судів попередніх інстанцій, оскільки дослідження та відсутність належної оцінки доказів, виключає можливість перевірки касаційним судом правильності судових актів<sup>1</sup>.

У постанові КАС Верховного Суду у справі від 25.05.2021 р. № 803/58/17<sup>2</sup> зазначається:

«Отже, зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції платника на отримання позитивного економічного ефекту, тобто на приріст (збереження) активів платника (їх вартість), а так само створення умов для такого приросту (збереження) у майбутньому.

Однак акти виконаних робіт не містять переліку послуг, що фактично надавалися, відсутній період (дата, місяць), за який було надано послуги; не подано документів, що підтверджують спрямованість спірних послуг на досягнення конкретних цілей позивача та яким чином отримання таких послуг вплинуло на оптимізацію господарської діяльності позивача.

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду у справі № 823/1462/16 від 03.12.2020 р. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/93268168?utm\\_source=biz.ligazakon.net&utm\\_medium=news&utm\\_content=bizpress01](https://verdictum.ligazakon.net/document/93268168?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01).

<sup>2</sup> Постанова КАС Верховного Суду у справі № 803/58/17 від 25.05.2021 р. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/97150003?utm\\_source=biz.ligazakon.net&utm\\_medium=news&utm\\_content=bizpress01](https://verdictum.ligazakon.net/document/97150003?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01).

Водночас суди не перевірили добросовісність дій платника податку, яка полягає у відповідності вчинених ним дій господарській меті; взаємозв'язок між отриманими товарами (послугами) та використанням їх у господарській діяльності, а також реальність усіх даних, наведених у документах, складеними за наслідками господарських відносин.

Слід зазначити, що підприємницька діяльність здійснюється суб'єктом господарювання на власний ризик, а відтак у господарських правовідносинах учасники господарського обороту повинні проявляти розумну обачливість, адже наслідки вибору недобросовісного контрагента покладаються на таких учасників. Так, належна податкова обачність, як законна передумова отримання податкової вигоди, означає, що сумлінним платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності при виборі контрагента.

Так, судам попередніх інстанцій необхідно враховувати, що статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю. Господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку.

Відтак, з урахуванням наведеного, для встановлення правильності відображення у податковому обліку господарських операцій позивача з вищезазначеними контрагентами, судам слід: з'ясувати реальність задекларованих господарських операцій; установити наявність ділової мети у розглядуваних операціях; підтвердити або спростувати добросовісність позивача; оцінити дотримання учасниками господарської операції норм податкового законодавства щодо змісту та наслідків для податкового обліку відповідної операції, а також результати розгляду зазначеного кримінального провадження.

Отже, вказані обставини та фактичні дані залишилися поза межами дослідження судами першої та апеляційної інстанцій, що, з урахуванням повноважень касаційного суду (які не дають касаційній інстанції права досліджувати докази, встановлювати та визнавати доведеними обставини, що не були встановлені в судовому рішенні), виключає можливість перевірити Верховним

Судом правильність висновків судів попередніх інстанцій загалом по суті спору».

Зважаючи на таку практику, фахівці рекомендують уникати укладання договорів, які не створюють умов для ведення господарської діяльності платника податків та не спрямовані на отримання ним доходів.

Застосування доктрини «Ділова мета» передбачає, що **для оцінки досягнення економічного ефекту від здійсненої господарської діяльності<sup>1</sup> та, як наслідок, визначення бази оподаткування встановлюється:**

✓ зв'язок витрат платника податків на придбання активів (товарів, послуг) із його господарською діяльністю (пп. 14.1.27 п. 14.1 ст. 14, п. 198.3 ст. 198 ПКУ України);

✓ мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності при здійсненні кожної окремої операції.

Витрати на придбання активів, здійснені без мети їх використання у господарській діяльності, або придбання таких активів поза межами господарської діяльності платника податків не дають права на відповідні врахування цих витрат у податковому обліку.

**Про відсутність ділової мети може свідчити:**

✓ збільшення задекларованих витрат та зменшення об'єкта оподаткування без можливості отримання додаткового приросту активів чи збереження їх вартості;

✓ ускладнення процесу придбання або реалізації товарів, шляхом використання посередників, за рахунок яких збільшується їх вартість;

✓ здійснення операцій, що без настання реальних правових наслідків передбачають отримання податкової вигоди за рахунок чи переважно з бюджету (злочинна ділова мета).

---

<sup>1</sup> У даному випадку слід зважати на визначення поняття «господарська діяльність», що наводиться не у ГК України, а в саме у підпункті 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ України: *господарська діяльність* – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

**Для доведення обставин, що можуть свідчити про відсутність ділової мети, здійснюється:**

✓ аналіз ринку тих чи інших товарів (послуг), їх доступності для покупця;

✓ аналіз поширеності інформації про відповідні товари та можливість її використання платником податків;

✓ аналіз звичайних для відповідного ринку умов налагодження ділових стосунків, наявність переваг придбання активів через посередників (зокрема, за рахунок відстрочення платежів або застосування специфічних форм розрахунків, на які не погоджуються безпосередні виробники, тощо) та інші подібні обставини.

**Докази, що можуть свідчити про відсутність ділової мети:**

✓ документи або показання свідків, що свідчать про наявність прямих стосунків між набувачем і виробником або імпортером активу;

✓ інформація (у тому числі з відкритих джерел) щодо звичайних умов ділової поведінки на певному ринку;

✓ дані, отримані від виробника або перевізника, які засвідчують прямий шлях руху активів від виробника до набувача, без фактичної участі посередників у цьому процесі тощо.

Важливо, що ділова мета може мати місце, коли платник податків, наприклад, здійснює операцій з продажу самостійно виготовленої продукції за цінами, нижче собівартості. На практиці такі випадки можуть мати місце, оскільки відповідно до ст. 42 ГК України підприємництво є господарською діяльністю, що здійснюється на власний ризик. Головне, щоб діяльність спрямовувалася на отримання позитивного економічного ефекту, але недосягнення такого ефекту не суперечить змісту ділової мети. У цьому контексті звернемо увагу на *постанову Верховного Суду від 04.04.2023 р. у справі № 120/15979/21-а*:

«... зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції платника на отримання позитивного економічного ефекту, тобто

на приріст (збереження) активів платника (їх вартість), а також створення умов для такого приросту (збереження) у майбутньому.

Водночас не обов'язково, аби економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Цілком можливо, що такий ефект настане в майбутньому, а також можливо, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитись збитковою, і це є одним із варіантів нормального перебігу подій при здійсненні господарської діяльності.

Із визначеного в ПКУ України поняття ділової мети випливає, що обов'язково повинен бути намір платника податку отримати відповідний економічний ефект, тобто господарська операція принаймні теоретично (за умови досягнення поставлених завдань) має передбачати можливість приросту або збереження активів чи їх вартості.

Якщо ж та чи інша операція не зумовлена розумними економічними причинами (позбавлена ділової мети), то такі операції не є вчиненими в межах господарської діяльності.

Зазначені висновки викладені у *постановах Верховного Суду від 01.12.2021 р. у справі № 140/6978/20, від 17.12.2020 р. у справі № 816/2270/16, від 21.11.2022 р. у справі № 804/7753/16, від 07.03.2019 р. у справі № 818/3838/15.*

Також Верховний Суд звертав увагу, що з'ясування наміру платника податку отримати економічний ефект від господарської операції передбачає аналіз умов та обставин її здійснення. При цьому економічний ефект не повинен полягати винятково в зменшенні податкового навантаження на хоча б одного з учасників операції.

Відповідно, економічний ефект відсутній в операціях, які призводять до збільшення задекларованих витрат платника та зменшують об'єкт його оподаткування без можливості отримання додаткового приросту активів чи збереження їх вартості.

При цьому варто виходити з того, якою в тій чи іншій ситуації має бути поведінка добросовісного суб'єкта господарювання, що за звичайних умов ведення господарської діяльності зацікавлений у найбільшому скороченні своїх витрат.

Мета отримання доходу, як кваліфікуюча ознака господарської діяльності, кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податку (які є формою здійснення господарської діяльності), то розумна економічна причина має бути в кожній господарській операції. Лише в такому разі та чи інша операція може вважатися вчиненою у межах господарської діяльності платника податків. І лише за таких умов платник податків має право на врахування у податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій.

Таким чином, при здійсненні платником податку господарської діяльності можливі збиткові операції. Віднесення таких операцій до господарських можливе лише у разі обґрунтування платником податку економічних причин чи ділової мети (зважаючи на ризики підприємницької діяльності) укладення угод за ціною, нижчою за виробничу собівартість або за ціну придбання товару.

Відповідно, знаходять своє підтвердження доводи скаржника про неврахування наведених висновків Верховного Суду, а тому суд касаційної інстанції визнає помилковою позицію судів попередніх інстанцій, що сам лише факт збитковості конкретної операції зумовлює визнання її такою, що не пов'язана із господарською діяльністю платника податків. Однак для висновку, що збиткова операція відноситься до господарської діяльності платника податків, слід установити наявність у її змісті економічних причин чи ділової мети.

У постанові від 10.12.2019 р. у справі № П/811/1512/14 Верховний Суд також зазначав, що до факторів ціноутворення, крім рівня витрат, пов'язаних із виробництвом товару, належать: рівень попиту на продукцію, кон'юнктура ринку, платоспроможність покупця, обсяги виробництва та складські запаси продавця та інші умови, які об'єктивно впливають на формування ціни. При цьому, прибутковість кожної окремої операції не є обов'язковою ознакою господарської діяльності, яка може передбачати й окремі збиткові операції, здійснення яких

обумовлено об'єктивними причинами, а відтак продаж позивачем продукції за ціною, нижчою собівартості, не можна розглядати операцією поза межами господарської діяльності позивача.

З таким підходом Верховний Суд розглядав *справу № 816/2270/16 (постанова від 17.12.2020 р.)* і зазначив, що оскільки метою продажу товару позивачем було отримання прибутку, виходячи з цін, які склались на ринку сільськогосподарської продукції, та уникнення додаткових витрат, пов'язаних із подальшим зберіганням та переробкою продукції, то продаж позивачем продукції за ціною, нижчою собівартості, не можна розглядати як операцію поза межами його господарської діяльності».

### **7.1.2 Доктрина «Реальність господарської операції»**

Сутність доктрини «Реальність господарської операції» полягає у наявності однієї кваліфікуючої обставини: наслідки у даних податкового обліку створює лише фактично здійснена господарська операція (рух активів), а не задекларована на папері (ст. 44 ПК України).

**Застосування цієї доктрини передбачає, що для з'ясування реальності здійснення господарської операції та визначення бази оподаткування встановлюється:**

- ✓ наявність активу та його походження;
- ✓ рух активу у процесі здійснення господарської операції між її учасниками;
- ✓ відображення господарської операції та її учасників у первинних документах.

**Про відсутність реальності господарської операції може свідчити:**

- ✓ всупереч даним податкового обліку будь-кого з учасників операції відсутні зміни активів, зобов'язань чи власного капіталу принаймні в одного з таких учасників (збільшення статутного капіталу особи за рахунок активів, що не мають ринкової вартості, у тому числі фіктивних цінних паперів (тих, обіг яких на момент вчинення операції був припинений після оприлюднення даних щодо скасування свідоцтва про реєстрацію їх випуску);

✓ отримання майнової вигоди чи права на неї будь-кого з учасників операції винятково шляхом зменшення бази оподаткування з певного податку та/або отримання коштів із Держбюджету за одночасної відсутності об'єктивної можливості отримати майнову вигоду від цієї операції в інший спосіб (експорт товару на підставну особу, яка не має відповідної реєстрації чи не веде будь-якої господарської діяльності, винятково з метою отримання документів, що підтверджують право на бюджетне відшкодування з ПДВ; «тимчасова» поставка товару (тобто з подальшим поверненням того самого товару без обґрунтованої економічної причини в наступних податкових періодах постачальнику від покупця безпосередньо або через ланцюг посередників) тим платником податку, в якого за результатами певного податкового періоду наявне від'ємне значення податкових зобов'язань із ПДВ тому учаснику, який має зобов'язання до сплати в бюджет, тощо);

✓ результати, відображені у даних податкового обліку будь-кого з учасників господарської операції, фактично не настали внаслідок відсутності відповідних дій будь-кого з учасників такої операції (відображення отримання послуг без їх фактичного надання або в разі їх надання іншою особою, ніж та, що вказана у даних податкового обліку чи первинних документах; імітація купівлі товару в особи, яка ніколи його не продавала, тощо).

**Для доведення обставин, що можуть свідчити про відсутність реальності господарської операції, здійснюється аналіз:**

- ✓ даних про існування активу (чи вироблявся, ким і коли);
- ✓ руху активу на шляху до набувача (як транспортувався, де зберігався, ким приймався);
- ✓ подальшого використання придбаного активу (реалізація, споживання тощо).

**Докази, що можуть свідчити про відсутність реальності господарської операції:**

✓ неможливість реального здійснення платником податків 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 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 активом, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податку у документах обліку;

✓ постачання активу від інших осіб, ніж зазначені у первинних документах;

✓ правові дефекти у правовому статусі учасників господарських правовідносин;

✓ здійснення господарських операцій безпосередньо платником податків при оформленні документів на їх вчинення від третіх осіб.

На практиці причиною звернення платників податків до суду з метою оскарження рішень контролюючого органу може бути донарахування податків і штрафів на підставі нереальності господарських операцій.

Тут слід акцентувати увагу на декількох питаннях:

✓ добросовісність платника податків у господарській діяльності;

✓ реальні господарські операції та нереальні господарські операції;

✓ безтоварні господарські операції;

✓ фіктивні операції.

Також додатково можна звернути увагу на Методичні рекомендації з фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій з товарами, наведені у додатку до листа ДФС (нині – ДПС України) від 16.05.2016 р. № 16872/7/99-99-14-02-02-17 (далі – Методрекомендації), де визначено, зокрема, такі поняття:

**нереальне постачання (продаж)** – документально оформлене постачання (продаж) відповідної кількості

ідентифікованого товару за безтоварною операцією або походження якого не підтверджується фактом (джерелом) його законного введення в обіг та/або реального задекларованого виробництва (характеризується недійсністю формування відповідного активу);

**нереальне одержання (купівля)** – документально оформлене одержання (купівля) ідентифікованого товару за відповідним нереальним його постачанням (продажем);

**нереальна господарська операція** – операція з нереального постачання (продажу) та/або нереального одержання (купівлі);

**фіктивне введення в обіг товару** – первинне нереальне постачання (продаж) ідентифікованого товару, що у платника податків, який його документально оформив, характеризується, зокрема, «розривом» ланцюгів у певній ймовірній схемі ухилення від оподаткування ПДВ (постачанням (продажем) товарів за номенклатурою, відмінною від номенклатури документально оформленого попереднього одержання (купівлі), наприклад, імпортованих товарів чи харчових продуктів вітчизняного виробництва) або відсутністю (фізично неможливими обсягами) власного виробництва чи законного права на виробництво продукції у досліджуваному та попередніх звітних періодах, наприклад, с/г продукції тощо.

У цих Методрекомендаціях також викладаються докази та обставини, що можуть свідчити про відсутність реальності господарської операції.

Щодо постанови КАС Верховного суду від 10.05.2023 р. у справі № 160/11887/20<sup>1</sup>, Верховний Суд підтримав позицію платника податків. Підтверджено, що контролюючим органом не наведено обставин та доказів, які б свідчили про штучний характер господарських операцій, невідповідність господарських операцій цілям та завданням статутної діяльності позивача, збитковості здійснених операцій, або інших обставин, які б окремо або в сукупності могли б свідчити про фіктивність

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного суду від 10.05.2023 р. у справі № 160/11887/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110772389>.

вчинених операцій, а також про те, що вчинення зазначених операцій не було обумовлено розумними економічними причинами (цілями ділового характеру), а дії позивача та його контрагентів були спрямовані на отримання необґрунтованої податкової вигоди. Водночас судом встановлено рух активів (товару) по ланцюгу від постачальника до покупця, встановлено зв'язок між фактом придбання товару і господарською діяльністю позивача.

*Постанова КАС Верховного Суду від 09.01.2024 р. у справі № 809/430/17*<sup>1</sup>. Щодо правових висновків Верховного Суду, зокрема, суд касаційної інстанції неодноразово акцентував увагу судів на вимогах до актів приймання-передачі маркетингових послуг, а саме деталізації змісту наданих маркетингових послуг, доцільності отримання маркетингових послуг, зв'язку витрат, понесених на маркетингові послуги, використання маркетингових послуг у господарській діяльності, з урахуванням факту збільшення ринків збуту товару, кількості покупців, збільшення попиту/пропозиції на товар тощо. Так, акти наданих послуг мають розкривати зміст та обсяг наданої послуги (давати змогу ідентифікувати, яка саме послуга надавалась, дозволяти перевірити правильність формування цін за послуги, одиниці їх виміру), а не лише містити загальну назву послуги; в акті здачі-прийняття робіт має міститись визначений перелік обов'язкових реквізитів первинних та зведених облікових документів, які необхідні для надання цим документам юридичної сили, а саме: обсяг виконаних робіт, зокрема скільки осіб/годин у переліченому періоді виконували роботу, вказівку на виконання якого договору він складений; ступінь деталізації опису господарської операції у первинному документі законодавством не встановлена. Умовою документального підтвердження операції є можливість на підставі наявних документів зробити висновок про те, що витрати фактично понесені (*постанови Верховного Суду від 24.09.2019 р. у справі № 826/22352/15; від 02.07.2019 р.*

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 09.01.2024 р. у справі № 809/430/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/116212010>.

у справі № 826/7836/17; від 10.05.2018 р. у справі № 820/1763/16; від 10.04.2020 р. у справі № 816/4409/15).

### **Добросовісність платника податків у господарській діяльності**

Щодо податкових відносин суди застосовують презумпцію добросовісності дій платника податків та виходять із реальності господарських операцій, поки не доведено протилежне (*ухвала ВАС України від 26.04.2017 р. у справі № К/800/2865/17*).

### **Підтвердження реальності проведення господарських операцій**

Контролюючі органи мають довести, що документи на підтвердження реальності проведення господарських операцій є належно оформленими первинними документами.

#### **Що таке «реальність операції»?**

*Ухвали ВАС України від 20.01.2015 р. у справі № К/800/15312/13 та від 17.02.2015 р. у справі № К/800/50438/14*: «...господарські операції, здійснені на виконання правочинів, є самостійним поняттям, відмінним від правочинів або господарських зобов'язань, а дотримання норм цивільного чи господарського права не означають автоматично реальності вчинення господарської операції... Суд вбачає відмінність між цивільно-правовим зобов'язанням, що виникає на основі правочину (договору), і господарськими операціями: навіть коли сам собою правочин, що уклало підприємство, законний, це не означає, що виконання за таким правочином також реальне...».

#### **Співпраця з контрагентами**

*Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19*: «...визначальним для вирішення спорів про наявність податкових наслідків за результатами вчинення господарських операцій є дослідження сукупності обставин та первинних документів, які можуть як підтверджувати, так і спростовувати реальність господарських операцій. Саме собою: лише наявність вироку щодо контрагента платника податків; лише факт порушення кримінального провадження відносно контрагента та отримання під час таких свідчень особи щодо не участі у створенні і діяльності

підприємства; лише податкова інформація щодо контрагентів по ланцюгу постачання; лише незначні помилки в оформленні первинних документів (окремо) – не є самостійними та достатніми підставами для висновку про нереальність господарських операцій. Водночас у сукупності з іншими обставинами справи наявність або відсутність таких документів чи обставин можуть свідчити про спростування або підтвердження позиції контролюючого органу... Верховний Суд наголошує, що при оцінці податкових наслідків господарських операцій адміністративний суд не повинен обмежуватися встановленням лише формальних умов застосування платником податкових норм, шляхом подання первинних документів, що за формою та змістом відповідають законодавчим вимогам, а з урахуванням доводів податкового органу, має дослідити фактичні правовідносини учасників господарських операцій, перевірити дійсний рух активів у процесі виконання операцій та встановити зв'язок складених первинних документів з реальними фактами господарської діяльності».

**Судами слід встановити, з'ясувати, перевірити такі факти:**

- ✓ чи насправді зазначені в договорах послуги були отримані від указаних у первинних документах контрагентів;
- ✓ яка саме особа надавала послуги, замовлені позивачем, та за яким саме критерієм обиралися дані контрагенти;
- ✓ хто персонально брав участь у наданні замовлених послуг;
- ✓ реальні можливості виконання замовлених робіт та наявність відповідних спеціалістів та обладнання у контрагентів позивача;
- ✓ використання замовлених послуг у господарській діяльності платника;
- ✓ чи був обачним позивач при укладенні договорів на виконання таких робіт та чим керувався при виборі контрагентів, які, як доводить відповідач, не мають необхідних умов для виконання замовлених робіт;
- ✓ доводи контролюючого органу про фактичне нездійснення господарської операції, викладені в актах перевірки або зафіксовані іншими доказами.

У постанові КАС Верховного Суду від 08.11.2022 р. у справі № 815/749/17<sup>1</sup> наголошується на тому, що Велика Палата Верховного Суду у постанові від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19 виходила з того, що обставини щодо діяльності контрагента платника податків, на які посилається контролюючий орган як на доказ нереальності господарської операції, підлягають оцінці, з урахуванням принципу індивідуальної відповідальності платника податків, який знайшов відображення у нормі ч. 8 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з якою відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи. При цьому, важливо враховувати фактичну можливість платника податків усвідомлювати той факт, що від імені задекларованого в первинних документах суб'єкта господарювання діють неуповноважені особи. Мають бути наявні докази того, що законними заходами добросовісний платник податків міг перевірити правдивість відповідних первинних документів, а також мав достатні підстави, діючи з належною обачністю, для обґрунтованих сумнівів у достовірності складених іншими особами первинних документів. Інакше тлумачення норм податкового законодавства фактично перекладає обов'язок здійснення податкового контролю на самих платників податків.

Отже, відсутність вироку у кримінальному провадженні не звільняє суд, який розглядає адміністративну справу, від обов'язку перевірити та надати належну оцінку повідомленим контролюючим органом фактичним обставинам, які встановлені в процедурах кримінального провадження і ставлять під сумнів реальний характер господарських операцій, тому що такі обставини входять до предмета доказування в адміністративній справі з відповідним предметом адміністративного позову.

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 08.11.2022 р. у справі № 815/749/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107217893>.

У постанові КАС Верховного Суду від 19.09.2022 р. у справі № 560/10132/21<sup>1</sup> зазначається, що визначальним для вирішення спорів про наявність податкових наслідків за результатами вчинення господарських операцій є дослідження сукупності обставин та первинних документів, які можуть як підтверджувати, так і спростовувати реальність господарських операцій. Саме собою твердження про недостатність у контрагентів платника податків основних засобів та трудових ресурсів для здійснення спірних господарських операцій не є самостійними та достатніми підставами для висновку про нереальність господарських операцій. Водночас, у сукупності з іншими обставинами справи наявність або відсутність таких документів чи обставин можуть свідчити про спростування або підтвердження позиції контролюючого органу.

*Постанова Верховного Суду від 03.08.2023 р. у справі № 520/10348/19<sup>2</sup>:*

«... суди попередніх інстанцій фактично не вирішили й наступні за черговістю вирішення питання, зокрема, у чому полягав зміст господарських операцій у розрізі кожного окремого контрагента, чи справді актив отриманий саме від указанного в первинних документах кожного окремого контрагента і чи відповідає зміст господарської операції видам діяльності її учасників. Для цього треба було в судовому порядку встановити:

✓ за яких обставин і в який спосіб були налагоджені господарські зв'язки між платником податків та його задекларованим контрагентом, хто персонально брав у цьому участь. Необхідно встановити фактичний альтернативний рух активу порівняно із задекларованим;

✓ перевірити технічну можливість виконання господарської операції, з урахуванням фактичних господарських ресурсів постачальника (наявність виробничих потужностей, персоналу тощо) та фактичного змісту операції (чи необхідні спеціальні

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 19.09.2022 р. у справі № 560/10132/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106412810>.

<sup>2</sup> Постанова Верховного Суду від 03.08.2023 р. у справі № 520/10348/19. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/112672050/>.

навички персоналу для її вчинення, чи потрібні для цього власні або залучені засоби, час та спеціальна обстановка тощо);

✓ перевірити наявність розумних економічних причин, оскільки за відсутності ділової мети у платника податків, такі операції не є вчиненими в межах господарської діяльності, яка об'єктивно спрямовується на одержання прибутку, а відтак наслідки господарських операцій, учинених без ділової мети, не підлягають відображенню у податковому обліку.

Зазначена правова позиція викладена в *постановах Верховного Суду від 31.10.2019 р. у справі № 804/20741/14, від 20.11.2019 р. у справі № 815/371/18, від 09.12.2019 р. у справі № 804/1752/17, від 17.03.2021 р. у справі № 808/2737/13-а.*

Колегія суддів зазначає, що надання судами попередніх інстанцій оцінки лише окремому доводу контролюючого органу в умовах, коли безпосередньо господарські операції між позивачем та його контрагентами-постачальниками і контрагентами-покупцями не досліджувалися, не може бути обґрунтованою підставою для визнання реальними господарських операцій з усіма 110-ма контрагентами позивача».

### **Мета отримання доходу**

У межах підприємницької діяльності є **основна діяльність** – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і які забезпечують основну частку його доходу (Національне положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73).

Верховний Суд неодноразово (зокрема, у *постановах від 19.04.2019 р. у справі № 803/236/15-а, від 21.10.2019 р. у справі № 0540/7843/18-а*) зазначав, що мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності, кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податків, які є формою здійснення господарської діяльності, то розумна економічна причина має бути наявною у кожній господарській операції. Лише в такому



разі та чи інша операція може вважатися вчиненою у межах господарської діяльності платника податку та лише за таких умов платник має право на врахування в податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій. Зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції платника на отримання позитивного економічного ефекту, тобто на приріст (збереження) активів платника (їх вартість), а також створення умов для такого приросту (збереження) у майбутньому. Визначальною ознакою господарської операції є те, що вона повинна зумовлювати реальні зміни майнового стану платника податків.

Про це також йдеться у *постанові Верховного Суду від 17.08.2023 р. у справі № 420/8830/20*<sup>1</sup>.

Будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичне здійснення господарської операції відсутнє, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені законодавством.

Окремою підставою для висновку про відсутність у платника податків права на отримання податкових переваг є відсутність необхідних первинних документів, що підтверджують здійснення операцій, недоліки таких документів, складання таких документів при фактичному нездійсненні заявлених операцій, відображення у первинних документах недостовірних даних або даних, які неможливо віднести до операцій, що перевіряються.

Документи та інші дані, що спростовують реальність здійснення господарської операції, яка відображена в податковому обліку, повинні оцінюватися, з урахуванням специфіки кожної господарської операції.

Сама собою наявність або відсутність окремих документів, а також помилки у їх оформленні не є підставою для висновку про

---

<sup>1</sup> Постанова Верховного Суду від 17.08.2023 р. у справі № 420/8830/20. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/112879280?\\_ga=2.71154453.423872529.1706638237-1629324202.1705591045#\\_gl=1\\*zl8ne\\*\\_gcl\\_au\\*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1](https://verdictum.ligazakon.net/document/112879280?_ga=2.71154453.423872529.1706638237-1629324202.1705591045#_gl=1*zl8ne*_gcl_au*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1).

відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміна 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 фактичним обставинам спростована належними доказами, не є безумовним підтвердженням реальності господарської операції.

Отже, лише за умови підтвердження первинними документами господарських операцій, які є об'єктом оподаткування, платник податків має право на відображення результатів таких операцій у бухгалтерському обліку, на даних якого ґрунтується податкова звітність.

Правові наслідки у вигляді виникнення у покупця права на формування відповідних сум податкових вигод, виникають за наявності сукупності таких обставин та підстав, зокрема: фактичного (реального) здійснення оподатковуваних операцій; документального підтвердження реального здійснення господарських операцій сукупністю юридично значущих (дійсних) первинних та інших документів, які зазвичай супроводжують операції певного виду; наявності у сторін спеціальної податкової правосуб'єктності; наявності у покупця у належний спосіб складеної та зареєстрованої податкової накладної; наявності ділової мети, розумних економічних причин для здійснення господарської операції. Водночас норми податкового законодавства у взаємозв'язку з приписами законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності визначають окремі випадки, за яких неможливе формування податкових вигод, зокрема, це: не пов'язаність здійсненої операції (понесених витрат) з господарською діяльністю покупця (придбання товарів/послуг без мети їх використання у господарській діяльності); фіктивність операцій/нездійснення оподатковуваних операцій; видача податкової накладної особою, яка не є платником ПДВ; відсутність у платника податків юридично значущих первинних документів.

Тому, з метою установлення факту здійснення господарської операції, правомірності формування податкового кредиту з ПДВ,

суди попередніх інстанцій повинні встановити зміст господарських операцій, договірні умови, фактичний порядок надання робіт (послуг), обсяги і зміст, мету придбання, у належний спосіб дослідити первинні бухгалтерські документи, складені щодо господарських операцій, з'ясувати, чи розкривають первинні документи зміст операцій, та оцінити такі докази кожний окремо та у їх сукупності, а також у сукупності з іншими доказами у справі.

Про оцінку обґрунтованості податкової вигоди йдеться також у *постанові КАС Верховного Суду від 05.10.2022 р. у справі № 160/4169/20*<sup>1</sup>. Йдеться про те, що з метою установлення факту здійснення господарської операції, правомірності віднесення сум до складу витрат та формування податкового кредиту з ПДВ, суди повинні перевіряти фізичні, технічні та технологічні можливості певної особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції, як-от: наявність кваліфікованого персоналу, основних фондів, у тому числі транспортних засобів для перевезення або виробництва, приміщень для зберігання товарів тощо, якщо такі умови необхідні для здійснення певної операції; можливість здійснення операцій з надання відповідних послуг та/або відповідною кількістю певного товару у відповідні строки, з урахуванням терміну його придатності, доступності на ринку тощо; наявність відповідних ліцензій та інших дозвільних документів, що необхідні для ведення певного виду господарської діяльності.

У *постанові КАС Верховного Суду від 22.06.2022 р. у справі № 120/3875/20-а*<sup>2</sup> розглядається питання обставини щодо нереальності продажу ідентифікованого товару/послуг. Контролюючий орган стверджував про порушення платником податків приписів податкового законодавства, на підставі яких збільшено суму грошового зобов'язання з ПДВ, податку на

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 05.10.2022 р. у справі № 160/4169/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106621364>.

<sup>2</sup> Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22.06.2022 р. у справі № 120/3875/20-а. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/104904229?utm\\_source=biz.ligazakon.net&utm\\_medium=news&utm\\_content=bizpress02](https://verdictum.ligazakon.net/document/104904229?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress02).

прибуток, і, як наслідок, нараховані штрафні санкції та встановлено завищення суми від'ємного значення з ПДВ, що ґрунтується на відсутності факту реального вчинення господарських операцій між позивачем та переліченими вище контрагентами. У постанові з цього приводу викладено наступне:

«До таких висновків відповідач дійшов з огляду на встановлені перевіркою обставини щодо нереальності продажу ідентифікованого товару/послуг, первинне введення в обіг (первинний продаж) якого не підтверджується фактом (законним джерелом) реального походження цих товарів (відсутнє дійсне формування активу) у попередніх ланках ланцюга нереальних господарських операцій (відсутнє придбання товару). Зокрема, перевіркою встановлено: відсутність у контрагентів необхідних трудових ресурсів, основних засобів для виконання обумовлених правочинами обсягів постачання; анулювання свідоцтв платників ПДВ; неподання податкових декларацій з плати за землю, не перебування у статусі платників єдиного податку 4 групи чи фіксованого сільськогосподарського податку; відсутність в ЄРПН даних щодо придбання насіння, міндобрив, дизельного палива, мастил, запчастин до техніки, послуг з оренди (суборенди) земельних ділянок та/або техніки, робіт з обробки землі, посіву, збору врожаю тощо (тобто, контрагенти не були безпосередніми виробниками продукції, що постачалась), натомість, за даними ЄРПН, зафіксовано придбання товарів/послуг згідно з номенклатурами, не пов'язаними зі спірними операціями; відсутність придбання відповідних послуг із залученням стороннього трудового ресурсу.

Аналізуючи вказані доводи контролюючого органу, суди попередніх інстанцій, у вимірі протилежних тверджень позивача про наявність у нього усієї необхідної документації, яка зазвичай супроводжує господарські операції подібного роду, виходили з того, що дійсно, норми податкового законодавства не ставлять у залежність право платника податків на врахування витрат при визначенні оподаткованого прибутку та на податковий кредит від дотримання податкової дисципліни його контрагентом, якщо цей платник мав реальні витрати у зв'язку з фактичним

придбанням товарів, призначених для використання у його господарській діяльності.

Втім, на думку судів, відсутність у платника податку (покупця та його контрагента) необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу фактичної відсутності управлінського або технічного персоналу, основних засобів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів, може свідчити на користь неможливості поставити відповідний товар та фактичного нездійснення операцій, за умови підтвердження таких обставин відповідними доказами. Як наслідок, недоведеність фактичного здійснення господарської операції позбавляє первинні документи юридичної значущості для цілей формування податкової вигоди, а покупець – права на формування цієї податкової вигоди, навіть за наявності правильно оформлених за зовнішніми ознаками та формою, але недостовірних та у зв'язку з цим юридично дефектних первинних документів, та, незважаючи на наявність у платника податку доказів сплати продавцеві вартості товарів/послуг, якщо рух коштів не забезпечений зв'язком з господарською діяльністю учасників цих операцій.

Проаналізувавши надані позивачем первинні документи у їх сукупному взаємозв'язку, суди попередніх дійшли висновку, що такі не можуть свідчити про безумовне підтвердження реального здійснення спірних господарських операцій між контрагентами, щодо яких здійснювалась перевірка.

Такий висновок судів зумовлений тим, що позивачем не надано документального підтвердження реальної можливості зберігання зерна на орендованому майновому комплексі та наявності потужностей для здійснення навантажувально-розвантажувальних робіт; не надано документів, які б підтверджували походження товару: документів сільгоспвиробника (статистична форма 4 СГ, 29 СГ, 37 СГ), довідки з Держгеокадастру та/або інших документів, не надано документів (технічний паспорт, сертифікат якості тощо), які стосуються товару.

Окрім того, суди обґрунтовано зазначили, що платник податків при виборі контрагента та укладенні з ним договорів,

має діяти з належною обачністю, оскільки від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів, отримання прибутку та права на отримання певних преференцій, зокрема, формування податкового кредиту з ПДВ.

Формальна наявність договорів, актів, податкових накладних та інших документів сама собою не є достатнім та беззаперечним документальним підтвердженням фактичного виконання договірних відносин. Відтак, за висновком судів попередніх інстанцій, зробленим у цій справі, первинні документи не можуть бути свідченням фактичного виконання операцій з поставки за наявності у справі обставин, які виключають можливість обміну такими послугами між суб'єктами господарювання.

До того ж, досліджуючи критерії відбору та інші обставини, якими позивач керувався при виборі своїх контрагентів, судами було з'ясовано, що укладення договорів з контрагентами носило разовий характер, доти жодних господарських стосунків із вказаними особами позивач не мав, переговори та домовленості щодо укладання договорів поставки проводились в телефонному режимі, а примірники договорів направлялися засобами поштового зв'язку. Такі дії позивача, на думку судів, не можуть свідчити про його належну обачність у виборі відповідних контрагентів.

Таким чином, враховуючи, що за встановленими у цій справі обставинами позивачем не підтверджено реальності здійснення господарських операцій з поставки сільськогосподарської продукції за наслідками взаємовідносинами із контрагентами, колегія суддів вважає обґрунтованим висновок судів попередніх інстанцій про відсутність у позивача права на отримання податкових вигод за формально задекларованими операціями<sup>1</sup>.

*Постанова КАС Верховного Суду від 03.08.2023 р. у справі № 380/2589/22<sup>1</sup>:*

«50. При вирішенні спорів щодо правомірності формування платниками податків своїх даних податкового обліку, зокрема якщо предметом спору є достовірність первинних документів та

---

<sup>1</sup> Постанова КАС Верховного Суду від 03.08.2023 р у справі № 380/2589/22. URL: [https://verdictum.ligazakon.net/document/112616295?\\_ga=2.8303543.423872529.1706638237-1629324202.1705591045#\\_gl=1\\*1395v12\\*\\_gcl\\_au\\*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1](https://verdictum.ligazakon.net/document/112616295?_ga=2.8303543.423872529.1706638237-1629324202.1705591045#_gl=1*1395v12*_gcl_au*MTIwODUwNTg1NC4xNzA1NTkxMDQ1).

підтвердження інших обставин реальності відображених у податковому обліку господарських операцій, суди повинні враховувати, що, обов'язок доведення відповідних обставин у спорах між особою та суб'єктом владних повноважень покладається на суб'єкта владних повноважень, якщо він заперечує проти позову.

51. Водночас, у разі надання контролюючим органом доказів, які в сукупності з іншими доказами у справі свідчать, що документи, на підставі яких платник податків задекларував податковий кредит та сформував витрати, містять інформацію, що не відповідає дійсності, платник податків має спростовувати ці доводи.

52. Також платник податків при виборі контрагента та укладенні з ним договорів має керуватись і належною обачністю, оскільки від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів, отримання прибутку та права на отримання певних преференцій.

53. 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.

54. Таким чином, на підтвердження фактичного здійснення господарських операцій, Товариство повинно мати відповідні первинні документи, які мають бути належно оформленими, містити всі необхідні реквізити, бути підписані уповноваженими особами та, які в сукупності з установленними обставинами справи, зокрема і щодо можливостей здійснення господарючими

суб'єктами відповідних операцій, з урахуванням часу, місця знаходження майна, обсягу матеріальних та трудових ресурсів, економічно необхідних для виконання умов, обумовлених договорами, мають свідчити про беззаперечний факт реального вчинення господарських операцій, що і є підставою для формування платником податкового обліку.

55. Такі висновки зроблені Верховним Судом у низці постанов, а саме (але на винятково) в *постановах від 24 січня 2018 р. (справа № 2а-19379/11/2670), від 28 жовтня 2019 р. (справа № 280/5058/18), від 26 лютого 2020 р. (справа № 826/1308/18), від 6 травня 2020 р. (справа № 640/4687/19).*

56. Водночас сам факт наявності у позивача податкової накладної та інших облікових документів, виписаних від імені постачальника, не є безумовним доказом реальності господарських операцій з ним, якщо інші обставини свідчать про недостовірність інформації у цих документах. Для податкового обліку значення має саме факт поставки (надання послуг) тим постачальником, який вказаний у первинних документах, наданих платником податків на підтвердження задекларованих сум податкового кредиту.

57. Превалювання сутності над формою (операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми) як принцип бухгалтерського обліку, що закріплений у статті 4 Закону № 996-XIV, так само характеризує і податковий облік.

58. У справах, предмет спору в яких стосується правомірності відображення платником податків у бухгалтерському та податковому обліках фінансових показників господарських операцій, які, за висновком контролюючого органу, є фіктивними, сталою є практика правозастосування Верховним Судом, яка, якщо її узагальнити, полягає в тому, що правові наслідки у вигляді виникнення права платника податку на формування податкового кредиту та витрат наступають лише у разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг), з метою їх використання у своїй господарській діяльності, що пов'язані з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника, та відповідають економічному змісту,



відображеному в укладених платником податків господарських договорах, що має підтверджуватись первинними документами відповідно до вимог, установлених правовими нормами, зокрема й щодо змісту (обов'язкових реквізитів).

Підсумовуючи викладене, доречно відзначити **аргументи органів ДПС України щодо нереальності господарських операцій:**

✓ не підтверджується можливість здійснення операцій контрагентами власними трудовими ресурсами без залучення субпідрядних організацій, що вказані у первинних документах;

✓ контрагенти не мають достатньої кількості основних засобів для самостійного виконання договору;

✓ оформлення документами операцій, які фактично не відбулися, з метою отримання необґрунтованої податкової вигоди;

✓ неможливість установити, ким і коли виготовлялася продукція;

✓ відсутність реального руху товару за всім ланцюгом постачання;

✓ безтоварність господарських операцій з контрагентами<sup>1</sup>.

Враховуючи матеріали судової практики<sup>2</sup>, **про відсутність реального характеру відповідних операцій може 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,

---

<sup>1</sup> Серпнева практика Верховного Суду щодо визначення реальності господарських операцій у податкових спорах. URL: [https://jurliga.ligazakon.net/news/223065\\_serpneva-praktika-verkhovnogo-sudu-shchodo-viznachennyarealnostgospodarskikhoperatsyu-podatkovikh-sporakh](https://jurliga.ligazakon.net/news/223065_serpneva-praktika-verkhovnogo-sudu-shchodo-viznachennyarealnostgospodarskikhoperatsyu-podatkovikh-sporakh).

<sup>2</sup> Радтке О. Серпнева практика Верховного Суду щодо визначення реальності господарських операцій у податкових спорах. URL: [https://jurliga.ligazakon.net/news/223065\\_serpneva-praktika-verkhovnogo-sudu-shchodo-viznachennyarealnostgospodarskikhoperatsyu-podatkovikh-sporakh](https://jurliga.ligazakon.net/news/223065_serpneva-praktika-verkhovnogo-sudu-shchodo-viznachennyarealnostgospodarskikhoperatsyu-podatkovikh-sporakh).

економічної діяльності через відсутність 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.

**Не є самостійними та достатніми підставами для висновку про нереальність господарських операцій:**

✓ лише наявність вироку щодо контрагента платника податків;

✓ лише факт порушення кримінального провадження відносно контрагента й отримання під час таких свідчень особи щодо невзяття участі у створенні та діяльності підприємства;

✓ лише податкова інформація щодо контрагентів за ланцюгом постачання;

✓ лише незначні помилки в оформленні первинних документів (окремо).

### **Фінансові операції з ознаками фіктивності**

Про фінансові операції з ознаками фіктивності йдеться, зокрема, у листі НБУ «Щодо фінансових операції з ознаками фіктивності» від 26.05.2017 р. № 25-0008/37888. Звісно, від 2017 р. вітчизняне фінансове, податкове, банківське законодавство зазнало чималих змін. Водночас положення цього листа все одно не втратили своєї актуальності.

## **ПЕРЕЛІК КРИТЕРІЇВ**

**для виявлення клієнтів, фінансові операції яких містять ознаки фіктивності**

№ з/п	Назва ознаки	Зміст ознаки
1.	Основний вид діяльності – оптова торгівля	1. Основний вид діяльності клієнта, згідно з установчими документами, – неспеціалізована оптова торгівля, та/або наявний широкий перелік зареєстрованих видів діяльності, які характеризуються окремою специфікою діяльності. 2. Клієнт найчастіше не є виробником товару, а виступає посередником, зокрема, здійснює купівлю та продаж різних груп товарів.

2.	Період існування клієнта	Короткий період існування (провадження діяльності), який, зазвичай, не перевищує податкового звітного періоду (наприклад, квартал), для уникнення перевірок контролюючими органами.
3.	Місцезнаходження	Місцезнаходження клієнта відповідно до відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, ФОП та громадських формувань є адресою, яка є місцем реєстрації значної кількості юридичних осіб, та/або такий суб'єкт господарювання не знаходиться за місцем державної реєстрації.
4.	Офшорний статус засновника/учасника	Засновники клієнта є особами з місцем реєстрації у країні, що має офшорний статус, що може свідчити про те, що особи, які є кінцевими бенефіціарними власниками, можуть приховувати свою причетність до цього клієнта, використовуючи послуги, пов'язані з приховуванням причетності до бізнесу (номінального сервісу).
5.	Зміни в діяльності	<p>1. Часті зміни в установчих документах клієнта, зокрема, пов'язані із зміною його найменування, структури власності та керівників.</p> <p>2. Найвні випадки зміни напрямів діяльності клієнта у разі придбання існуючої компанії (у тому числі зі значним обсягом кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги) з метою приховання незаконної діяльності.</p> <p>3. Зміни контрагентів для виплати кредитної заборгованості за товари, роботи, послуги (переуступлення прав вимоги).</p> <p>4. Зміна обслуговуючого банку безпосередньо після зміни власника та/або керівника.</p>
6.	Невідповідність ресурсів обсягам здійснюваної діяльності	<p>1. У штаті клієнта працює одна або декілька осіб.</p> <p>2. Керівником, бухгалтером та засновником клієнта є одна й та сама особа.</p> <p>3. Несформований статутний капітал або мінімальний розмір капіталу, наприклад, статутний фонд клієнта не перевищує 10 000 грн.</p> <p>4. Обіг грошових потоків за рахунками клієнта складає мільйони гривень.</p> <p>5. Мають місце випадки проведення за рахунками таких клієнтів фінансових операцій на суму, що складає мільйони гривень з призначенням «оплата за товар/послуги без ПДВ».</p> <p>6. Купівля-продаж цінних паперів, емітент яких включений до списку емітентів, що мають ознаки фіктивності («сміттеві» цінні папери) тощо.</p>

7.	«Схемні» розрахунки	<p>1. Кошти за рахунками клієнта після їх зарахування упродовж одного або декількох найближчих днів «транзитом» перераховуються іншим суб'єктам господарювання з різним призначенням платежу, що може свідчити про проведення оплати за товар без фактичної поставки/переміщення товару (безтоварні операції).</p> <p>2. Вхідний і вихідний залишок за рахунком клієнта є мінімальним та/або нульовим за одночасним проведенням операцій на суми, що складають мільйони гривень протягом дня або декількох найближчих днів. При цьому за рахунками такого клієнта за короткий період можуть проводитися фінансові операції на суму, що становить мільйони гривень як оплата за різні види товарів, послуг, в тому числі за договорами переуступки боргу/відступлення прав вимоги, фінансової допомоги тощо.</p>
8.	Спільний зв'язок діяльності	<p>1. Клієнт та декілька інших суб'єктів господарювання мають спільну адресу електронної пошти, IP-адресу, поштову адресу та/або номери контактних телефонів.</p> <p>2. Такі суб'єкти господарювання можуть мати спільних керівників та довірену особу, яка проводить фінансові операції в банку.</p> <p>Крім того, засновник/кінцевий бенефіціарний власник/керівник клієнта може бути одночасно засновником/кінцевим бенефіціарним власником/керівником у багатьох інших компаніях, які в тому числі обслуговуються в банку.</p>
9	Негативна інформація	<p>Наявність стосовно клієнта та/або його керівників/представників/власників щодо кримінальних проваджень з розслідування злочинів у сфері господарської діяльності, отриманої банком від:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– правоохоронних органів;</li> <li>– Державної служби фінансового моніторингу України;</li> <li>– Єдиного державного реєстру судових рішень;</li> <li>– засобів масової інформації, в тому числі мережі «Інтернет»;</li> <li>– юридичних осіб / державних органів.</li> </ul>
10.	Підроблені документи та неправдива інформація	<p>1. Реєстрація клієнта на підставу (неіснуючу) особу.</p> <p>2. За підробленими, втраченими або викраденими документами, документами померлих осіб.</p> <p>3. За неіснуючою (вигаданою) адресою.</p> <p>4. Наявність в установчих документах неправдивих даних про засновників і керівників клієнта.</p>

11.	«Штучне» створення статутного капіталу клієнта	«Штучне» створення статутного капіталу клієнта може відбуватися внаслідок проведених «циклічних» фінансових операцій із неодноразового поступового перерахування певної суми коштів з рахунку на рахунок кола юридичних осіб з призначенням платежу «поповнення статутного капіталу».
12.	Керівник належить до соціально вразливих верств населення або є особою, яка зареєстрована на непідконтрольній Україні території	Призначення на посаду керівника клієнта особи: – яка належить до соціально вразливих верств населення (студенти, пенсіонери, тимчасово непрацюючі, знаходяться в декретній відпустці тощо); – реально існуючого громадянина із специфічним соціальним статусом (малозабезпечені тощо); – осіб молодого (до 20 років) чи похилого віку (після 75 років); – яка зареєстрована на непідконтрольній Україні території (зона АТО, Крим).
13.	Надання права управління рахунком іншим особам	Надання права управління рахунком третім особам, які не пов'язані з клієнтом (не є посадовими особами, не отримують заробітної плати від нього), на підставі довіреностей.
14.	Значний обсяг операцій з готівкою	Проведення клієнтом фінансових операцій з готівкою на мільйонні суми, що не пов'язані з основним видом діяльності клієнта, та/або проведення значної кількості операцій з використанням карткових рахунків.
15.	Зовнішньоекономічні розрахунки	1. Новостворена компанія або незначний період діяльності клієнта. 2. Здійснення попередньої оплати за зовнішньоекономічними (імпортними) контрактами за наявності інформації з відкритих джерел про невиконання нерезидентом своїх зобов'язань за іншими зовнішньоекономічними договорами. 3. Проведення розрахунків за зовнішньоекономічними контрактами (експортно-імпортними) на умовах передоплати, за якими не відбулася поставка товарів у визначені у таких договорах строки.

Які наслідки вчинення фіктивних операцій? Відповідь на це міститься, зокрема у Закон про ПВК/ФТ:

- ✓ ст. 15 «Відмова від встановлення (підтримання) ділових відносин, проведення фінансової операції»;
- ✓ ст. 23 «Зупинення фінансових операцій»;
- ✓ ст. 21 «Підозрілі фінансові операції (діяльність)»:

✓ 1. Фінансові операції або спроба їх проведення незалежно від суми, на яку вони проводяться, вважаються підозрілими, якщо суб'єкт первинного фінансового моніторингу має підозру або має достатні підстави для підозри, що вони є результатом злочинної діяльності або пов'язані чи стосуються фінансування тероризму або фінансування розповсюдження зброї масового знищення;

2. При визначенні того, чи є підозрілою фінансова операція або діяльність, суб'єкт первинного фінансового моніторингу враховує типологічні дослідження, підготовлені спеціально уповноваженим органом та оприлюднені ним на своєму веб-сайті, а також рекомендації суб'єктів державного фінансового моніторингу.

Детальніше про особливості застосування таких заходів йдеться у Положенні про здійснення банками фінансового моніторингу (постанова НБУ від 19.05.2020 р. № 65. Також у цьому Положенні передбачені **критерії ризику відмивання коштів / фінансування тероризму (ВК/ФТ)**:

- ✓ критерії ризику за типом клієнта;
- ✓ географічні критерії ризику;
- ✓ критерії ризику за типом послуги (продукту);
- ✓ критерії ризику за каналом постачання послуги (продукту).

**Індикатори підозрілості фінансових операцій:**

- ✓ індикатори, що стосуються діяльності чи поведінки клієнта;
- ✓ індикатори, що стосуються фінансових операцій клієнта;
- ✓ індикатори за різними видами продуктів (послуг).



Проаналізуйте перелічені критерії, розгляньте практичні випадки та наслідки їхнього застосування.

### 7.1.3 Доктрина «Перевага суті над формою»

Суть доктрини «Перевага суті над формою» полягає у наявності однієї кваліфікуючої обставини: до уваги беруться економічні наслідки за результатами здійснення господарських операцій незалежно від їх відповідного оформлення.

Застосування цієї доктрини передбачає, що **для визначення бази оподаткування за результатами здійсненої господарської операції встановлюється:**

- ✓ зміст господарських договорів, на виконання яких було здійснено відповідні операції;
- ✓ відображення у даних податкового обліку змісту господарських операцій;
- ✓ правові наслідки, що настали за результатами вчинених господарських операцій.

**Про наявність інших правових наслідків, ніж тих, які були визначені при оформленні господарської операції, може свідчити:**

- ✓ результати господарської операції не відповідають даним, зазначеним у первинних документах;
- ✓ дані податкового обліку відображають зміст господарських операцій, що фактично не здійснювалися.

**Для доведення обставин, що можуть свідчити про настання інших правових наслідків, ніж тих, які були визначені при оформленні господарської операції, здійснюється аналіз:**

- ✓ змісту вчинених господарських операцій;
- ✓ даних про фактично поставлений товар, виконані роботи, надані послуги.

**Доказами можуть бути:**

- ✓ документи або показання свідків, що свідчать про настання тих чи інших правових наслідків;
- ✓ інформація (у тому числі з відкритих джерел) щодо ознак поставлених товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- ✓ дані, отримані від виробника або постачальника, про фактично поставлений товар, виконані роботи, надані послуги.

#### **7.1.4 Доктрина «Угода по кроках. Фактичний власник»**

Суть доктрини «Угода по кроках. Фактичний власник» полягає у наявності однієї кваліфікуючої обставини: для визначення правових наслідків у суб'єкта господарювання до

уваги береться те, що він повинен був вчинити для набуття активу за найбільш вигідних умов.

**Застосування цієї доктрини передбачає, що для визначення бази оподаткування за результатами здійсненої господарської операції встановлюються:**

✓ зміст господарських договорів, на виконання яких було здійснено відповідні операції;

✓ відображення у даних податкового обліку змісту господарських операцій;

✓ правові наслідки, що настали за результатами вчинених господарських операцій;

✓ правові наслідки, які б настали у разі придбання активу без використання посередників.

Про створення штучних обставин, за яких передбачається придбання активу за менш вигідними умовами, може свідчити:

✓ використання у ланцюгу постачання активу посередників, афілійованих осіб;

✓ наявність спільних засновників та (або) посадових осіб, які одночасно виконують функції на декількох підприємствах;

✓ наявність іншої взаємопов'язаності;

✓ сталість системних зв'язків між суб'єктами господарювання, що працюють в одному сегменті ринку, та в якому налагоджені стабільні зв'язки й учасники якого обізнані стосовно один одного.

**Для доведення обставин, що можуть свідчити про створення штучних обставин, за яких передбачається придбання активу за менш вигідними умовами, здійснюється аналіз:**

✓ господарських операцій, що фактично були вчинені;

✓ даних про фактично поставлений товар, виконані роботи, надані послуги;

✓ руху активу на шляху до набувача (як транспортувався, де зберігався, ким приймався);

✓ подальшого використання придбаного активу (реалізація, споживання тощо);

✓ можливості придбання активу у безпосереднього виробника, без використання посередників.



**Доказами можуть бути:**

✓ документи або показання свідків, що свідчать про наявність прямих стосунків між набувачем і виробником або імпортером активу;

✓ інформація (у тому числі з відкритих джерел) щодо звичайних умов ділової поведінки на певному ринку;

✓ дані, отримані від виробника або перевізника, які засвідчують прямий шлях руху активів від виробника до набувача, без фактичної участі посередників у цьому процесі тощо.

**Запитання з метою з'ясування обставин щодо практичного застосування податково-правових доктрин у діяльності органів ДПС України**

*1. Які заходи вживаються органами ДПС України з метою з'ясування факту виробництва товару, поставка/придбання якого задекларована, за наявності сумнівів щодо можливості виробництва певного товару за певний час чи в певному місці або певною особою? Які труднощі виникають у процесі здобуття необхідних даних?*

Зокрема, яким чином можна ідентифікувати партію товару, що задекларована в податковому обліку, якщо цей товар визначений родовими ознаками (зерно, нафтопродукти, вугілля, природний газ тощо)?

Яким чином можна ідентифікувати виробника і час виробництва товару, якщо товар недоступний для огляду (наприклад, експортований за межі України або спожитий чи перетворений)?

Чи може допомогти в цьому сенсі інформація, отримана від виробника товару щодо загальної кількості виробленої ним продукції та в розрізі всіх покупців, які придбали товар у певного виробника протягом певного часу? Чи існують можливості постійного моніторингу та систематизації інформації про обсяг виробленої продукції, наприклад, за допомогою певного додатку до декларації з ПДВ, де будуть відображатися не всі поставки виробника, а лише відвантаження товару його власного виробництва протягом звітного періоду?

2. Які заходи вживаються з метою з'ясування маршруту руху товару до його покупця (споживача)? Які ускладнення виникають у цьому процесі?

Зокрема, наскільки важко ідентифікувати всіх осіб, які транспортували (зберігали) певний товар на шляху його руху до покупця? За допомогою яких документів або інших даних можна встановити місце зберігання товару, транспортні засоби, що використовувалися при транспортуванні, посадкових осіб, які здійснювали відвантаження (приймання) товару, водіїв, маршрути перевезення тощо?

Чи використовуються в таких ситуаціях показання свідків (пояснення осіб)?

Чи можна шляхом опитування посадкових осіб платників податків або в інший спосіб установити зв'язок між фактом відвантаження товару та участю в цьому процесі особи, зазначеної як постачальник цього товару у первинних документах?

Чи можна та за рахунок яких даних можливо одержати підтвердження того факту, що фактично товар переміщувався без участі в цьому процесі посадкових осіб платника податку, який за первинними документами визначений як постачальник (наприклад, за рахунок установлення факту відсутності спілкування у будь-який спосіб між посадковими особами виробника чи зберігача та задекларованого постачальника)?

3. Чи важко встановити спосіб спілкування платника податку – покупця із його контрагентами (зокрема, встановити номери та засоби зв'язку, адреси електронної пошти, контактних осіб з боку платника та його контрагентів із зазначенням особистих даних цих осіб)? Яких заходів із цією метою необхідно вжити?

4. Яким чином можна встановити, що фактично товар отриманий від іншої особи, ніж зазначено в первинних документах? Чи може цьому допомогти з'ясування даних, згаданих у попередніх запитаннях?

5. Яким чином можна встановити осіб, у яких фактично знаходилися печатки фіктивних суб'єктів господарювання, та

участь таких осіб у здійсненні операцій від імені фіктивних підприємств? Як можна підтвердити наявність контактів між цими особами та платниками податків – покупцями?

*Застосування доктрини ділової мети*

1. Яким чином можна встановити наявність прямих фактичних ділових контактів між покупцем та виробником (дилером, імпортером) товару, якщо за документами товар у податковому обліку відображений як отриманий від посередника? Чи використовуються в таких випадках показання свідків (пояснення осіб)?

2. Яким чином можна встановити наявність у платника податків – покупця можливостей встановити прями господарські зв'язки з продавцями товару, без залучення посередників?

3. Яким чином враховуються й аналізуються відмінності в умовах постачання товарів, які пропонуються виробниками (дилерами, імпортерами) та посередниками? Наприклад, у ситуації, коли виробник відвантажує товар лише за передплатою, а посередник – на умовах відстрочення оплати?

4. На підставі яких показників можна проаналізувати звичайні умови господарювання на ринку щодо способів установлення ділових зв'язків між контрагентами на окремих товарних ринках? Наприклад, чи практикується іншими покупцями залучення посередників для придбання аналогічних товарів за співставних умов? Які дані можуть у цьому зарадити?

5. Яким чином досліджується наявність або відсутність у платника податків об'єктивних причин для здійснення збиткових господарських операцій? Які дані при цьому використовуються?

*Запитання загального характеру*

Які заходи вживають органи державної податкової служби з метою встановлення осіб свідків? Як часто практикується заява органами державної податкової служби клопотань у суді про залучення конкретної особи – свідка?

Отже, пропрацювавши заздалегідь ці питання щодо потенційного чи вже реального контрагента, платник додатково формує доказову базу своєї належної обачності.

## **7.2 Критерії ризиковості платника ПДВ і критерії ризиковості здійснення операцій**

Критерії ризиковості платника ПДВ і критерії ризиковості здійснення операцій визначаються у Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165.

Платник податку ПДВ, яким складено та/або подано для реєстрації в Реєстрі податкову накладну/розрахунок коригування, що не відповідають жодній з ознак безумовної реєстрації, перевіряється щодо відповідності критеріям ризиковості платника податку, показникам, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку. Податкова накладна/розрахунок коригування, що не відповідають жодній з ознак безумовної реєстрації, перевіряються щодо відповідності відображених у них операцій критеріям ризиковості здійснення операцій. Нижче наводимо ці критерії.

### **Критерії ризиковості платника ПДВ**

1. Платника ПДВ (далі – платник податку) зареєстровано (перереєстровано) на підставі недійсних (втрачених, загублених) та підроблених документів згідно з інформацією, наявною у контролюючих органах.

2. Платника податку зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління неіснуючим, померлим, безвісти зниклим особам згідно з інформацією, наявною у контролюючих органах.

3. Платника податку зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами, що не мали наміру провадити фінансово-господарської діяльності або здійснювати повноваження, згідно з інформацією, наданою такими особами.

4. Платника податку зареєстровано (перереєстровано) та ним проваджено фінансово-господарську діяльність без відома і згоди його засновників і призначених у законному порядку керівників

згідно з інформацією, наданою такими засновниками та/або керівниками.

5. Платник податку – юридична особа не має відкритих рахунків у банку/небанківського надавача платіжних послуг, крім рахунків у Казначействі (крім бюджетних установ).

6. Платником податку не подано контролюючому органу податкової звітності з податку на додану вартість за два останніх звітних (податкових) періоди всупереч нормам підпункту 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 та абз. 1 п. 49.2 і п. 49.18 ст. 49 ПК України, з урахуванням вимог підпункту 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

7. Платником податку на прибуток підприємств не подано контролюючому органу фінансової звітності за останній звітний період всупереч нормам підпункту 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 та п. 46.2 ст. 46 ПК України, з урахуванням вимог підпункту 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

8. У контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування.

Довідник кодів податкової інформації, що стала підставою для розгляду питання про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, визначається ДПС та затверджується відповідним наказом, який оприлюднюється на офіційному веб-сайті ДПС.

### **Перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника ПДВ**

1. Обсяг постачання, зазначений платником ПДВ у податкових накладних/розрахунках коригування (крім розрахунків коригування, поданих для реєстрації в іншому місяці, ніж місяць, в якому вони складені), зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Реєстр) у поточному місяці, з урахуванням поданої для реєстрації в Реєстрі податкової накладної/розрахунку коригування, не перевищує 1

млн грн за умови, що обсяг постачання товарів/послуг, зазначений у них у поточному місяці за операціями з одним отримувачем – платником податку, не перевищує 100 тис. грн, та керівник – посадова особа такого платника податку є особою, яка займає аналогічну посаду не більше як у трьох (включно) платників податків.

2. Одночасно виконуються такі умови:

✓ у прийнятих для реєстрації та зареєстрованих у Реєстрі податкових накладних/розрахунках коригування протягом шести послідовних місяців, що передують місяцю, у якому прийнято для реєстрації в Реєстрі податкову накладну/розрахунок коригування, платником податку відображені операції з придбання товарів/послуг за кодами товару/послуги згідно з УКТЗЕД/Державним класифікатором продукції та послуг, обсяг за якими становить не менше 75% загального обсягу придбання у цьому періоді (кількість таких кодів, згідно з УКТЗЕД/Державним класифікатором продукції та послуг, не більше чотирьох);

✓ у прийнятих для реєстрації та зареєстрованих у Реєстрі податкових накладних/розрахунках коригування протягом шести послідовних місяців, що передують місяцю, у якому прийнято для реєстрації в Реєстрі податкову накладну/розрахунок коригування, платником податку відображені операції з постачання товарів/послуг за одним і тим самим кодом товару/послуги, згідно з УКТЗЕД/Державним класифікатором, продукції та послуг, обсяг за яким становить не менше 75% загального обсягу постачання у цьому періоді;

✓ значення показника  $D^1$  становить понад 0,05;

---

<sup>1</sup> Показник  $D$  розраховується за такою формулою:  $D = S/T$ , де  $S$  – загальна сума сплачених платником податку та його відокремленими підрозділами сум єдиного внеску на загальнооб'язкове державне соціальне страхування та податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на ДПС України, за період, що припадає на останні 12 звітних (податкових) періодів, які передують календарному місяцю, у якому податкову накладну/розрахунок коригування прийнято для реєстрації в Реєстрі, та за які настав граничний строк сплати суми ПДВ;  $T$  – загальна сума постачання товарів/послуг на митній території України, що оподатковуються за ставками, визначеними ст. 193 ПК України, зазначена платником податку в податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих в Реєстрі за операціями у періоді, що припадає на останні 12 звітних (податкових) періодів, які передують календарному місяцю, у якому податкову

✓ значення показника  $R_{\text{поточ}}^1$  є меншим, ніж значення  $R_{\text{макс}}^2$ .

3. Залишкова вартість основних засобів для платників податку на прибуток підприємств на кінець звітнього (податкового) періоду (звітний (податковий) період обирається відповідно до пунктів 137.4 і 137.5 ст. 137 ПК України для певної групи платників) і становить понад 5 млн грн і відображена у звітності, за якою граничні строки її подання передують календарному дню розрахунку такого показника, за умови, що з початку попереднього року керівник та засновник не змінювалися.

4. Площа наявних у платника податку у власності (на праві власності/користування) орендованих земельних ділянок становить не менше 200 га включно або орендованих земельних ділянок комунальної та/або державної власності – не менше 0,5 га (станом на 1 січня поточного року), що задекларовані до 20 лютого поточного року та за які сплачено суму податкового зобов'язання з плати за землю у строки, передбачені законодавством, або платником податку, який перебуває на спрощеній системі оподаткування четвертої групи, сплачено податкові зобов'язання з єдиного податку в повному обсязі та у строки, передбачені законодавством.

5. Середньомісячна сума сплаченого податку на доходи фізичних осіб в розрахунку на одну фізичну особу, якій нараховано дохід у вигляді заробітної плати, перевищує суму податку на доходи фізичних осіб, розраховану з подвійного розміру мінімальної заробітної плати у відповідному місяці, за

---

накладну/розрахунок коригування прийнято для реєстрації в Реєстрі, та за які настав граничний строк сплати суми ПДВ.

<sup>1</sup> Показник  $R_{\text{поточ}}$  – сума ПДВ, зазначена платником податку в податковій накладній/розрахунку коригування, які зареєстровані в Реєстрі у поточному календарному місяці, з урахуванням прийнятої для реєстрації в Реєстрі податкової накладної/розрахунку коригування.

<sup>2</sup> Показник  $R_{\text{макс}}$  розраховується за такою формулою:  $R_{\text{макс}} = R_{\text{найб}} \times 1,4$ , де  $R_{\text{найб}}$  – найбільша місячна сума ПДВ, зазначена платником податку у податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих в Реєстрі за операціями останніх 12 звітних (податкових) періодів, які передують місяцю, в якому податкову накладну/розрахунок коригування прийнято для реєстрації в Реєстрі, та за які настав граничний строк подання декларації з ПДВ.

умови, що середньомісячна чисельність працюючих за останні 12 місяців становить не менше п'яти осіб.

При цьому період 12 місяців обраховується від останнього звітного періоду, передбаченого для подання податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, граничний строк подання якого настав.

6. Загальна сума сплачених у попередньому звітному році сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на ДПС, платником податку та його відокремленими підрозділами, якими подано податкову накладну/розрахунок коригування для реєстрації в Реєстрі, становить понад 10 млн грн.

7. Одночасно виконуються такі умови:

✓ загальна сума податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), сплачена за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому прийнято для реєстрації в Реєстрі податкову накладну/розрахунок коригування, платником податку та його відокремленими підрозділами, якими подано податкову накладну/розрахунок коригування на реєстрацію в Реєстрі, становить понад 1 млн грн;

✓ значення показника  $D$  становить понад 0,05;

✓ значення показника  $P_{\text{поточ}}$  є менше, ніж значення  $P_{\text{макс}}$ .

Для платника податку, від якого у поточному місяці прийнято для реєстрації в Реєстрі податкову накладну/розрахунок коригування, одночасно виконуються такі умови:

✓ щодо всіх податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрація яких зупинена у період, що не перевищує 180 днів, що передують даті прийняття податкової накладної/розрахунку коригування для реєстрації в Реєстрі, платником податку подані пояснення та копії документів відповідно до Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН, затвердженого наказом Мініфіну від 12.12.2019 р. № 520;



✓ щодо всіх податкових накладних/розрахунків коригування, стосовно яких настав граничний строк розгляду поданих пояснень та копій документів відповідно до Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН, комісією регіонального рівня прийнято рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування або комісією центрального рівня прийняте рішення про задоволення скарги та скасування рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування;

✓ у податкових накладних/розрахунках коригування, прийнятих для реєстрації в Реєстрі у поточному місяці, зазначено операції згідно з кодами УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг, що відображені у податкових накладних/розрахунках коригування, щодо яких виконуються умови згідно з абзацом третім цього пункту;

✓ у поточному місяці значення показника  $R_{\text{поточ}}$  за операціями згідно з кодом УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг, що відображений у податкових накладних/розрахунках коригування, щодо яких виконуються умови згідно з абзацом третім цього пункту, є меншим, ніж значення  $R_{\text{макс}}$  за таким кодом УКТЗЕД;

✓ щомісячний обсяг постачання, зазначений платником податку в податкових накладних/розрахунках коригування, прийнятих для реєстрації в Реєстрі за операціями останніх шести послідовних звітних (податкових) періодів, що передують поточному місяцю, перевищує 500 тис. грн.

9. Для платника податку протягом 36 послідовних звітних (податкових) періодів, що передують поточному місяцю, одночасно виконуються такі умови:

✓ у платника податку та його відокремлених підрозділів відсутня заборгованість із сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на ДПС;

✓ податкова звітність та звітність щодо нарахованих сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування подана до контролюючого органу без порушення строків для подання такої звітності;

✓ податкова накладна/розрахунок коригування подана для реєстрації в Реєстрі без порушення визначених ПК України строків;

✓ середньомісячний обсяг постачання, зазначений платником податку у податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих у Реєстрі, перевищує 500 тис. грн.

**При цьому у поточному місяці:**

✓ значення показника  $D$  становить понад 0,05;

✓ значення показника  $R_{\text{поточ}}$  є менше, ніж значення  $R_{\text{макс}}$ .

**Критерії ризиковості здійснення операцій<sup>1</sup>**

1. Обсяг постачання товару/послуги, згідно з кодом УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг/умовним кодом такого товару, зазначений у податковій накладній/розрахунку коригування до податкової накладної на збільшення суми податкових зобов'язань, яку/який подано для реєстрації в ЄРПН, перевищує величину залишку, що визначається як різниця між обсягом придбання на митній території України такого/такої товару/послуги (крім обсягу придбання товарів/послуг за операціями, які звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) та/або ввезення на митну територію України такого товару, зазначеного з 01.01.2017 р. в отриманих податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих у Реєстрі, і митних деклараціях, збільшеного у 1,5 рази, та обсягом постачання відповідного товару/послуги, зазначеного/зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих з 01.01.2017 р. у Реєстрі за відсутності такого товару/послуги згідно з кодом УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг/умовного коду товару у вхованій таблиці даних платника податку.

2. Відсутність (анулювання, зупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, які засвідчують право платника податку на виробництво, експорт, імпорт і оптову торгівлю підакцизними

<sup>1</sup> У підрозділі 3.3 вже згадувалися критерії ризиковості здійснення операцій.

товарами (продукцією), визначеними підпунктами 215.3.1 і 215.3.2 п. 215.3 ст. 215 ПК України, стосовно товарів, зазначених платником податку в податковій накладній/розрахунку коригування, поданих для реєстрації в Реєстрі на дату їх складення.

3. Відсутність на дату складення податкової накладної/розрахунку коригування відомостей (актуального запису) в Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального щодо суб'єкта господарювання, який подав для реєстрації в Реєстрі податкову накладну/розрахунок коригування, у яких зазначено товар (пальне) за кодами згідно з УКТЗЕД, відповідно до підпункту 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПК України.

4. Складення розрахунку коригування постачальником товарів/послуг до податкової накладної, що складена на отримувача-платника податку, якщо передбачається зміна номенклатури товару/послуги (для товарів за кодами згідно з УКТЗЕД – зміна перших чотирьох цифр кодів, а для послуг за кодами відповідно до Державного класифікатора продукції та послуг – перших двох цифр кодів, за умовними кодами такого товару – перших п'яти цифр кодів), за відсутності у врахованій таблиці даних платника податку товару/послуги згідно з кодом УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг/умовного коду товару, на який здійснюється зміна номенклатури товару/послуги.

5. Перевищення суми компенсації вартості товару/послуги, зазначеного/зазначеної в розрахунку коригування на зменшення суми податкових зобов'язань, поданого отримувачем такого товару/послуги для реєстрації в Реєстрі, над величиною залишку, що визначається як різниця між обсягом придбання на митній території України такого/такої товару/послуги (крім обсягу придбання товарів/послуг за операціями, які звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) з 01.01.2017 р., зазначеного постачальником у зареєстрованих у Реєстрі податкових накладних/розрахунках коригування, складених на отримувача такого/такої товару/послуги, та обсягу постачання з 01.01.2017 р., зменшеного

у 1,5 рази та зазначеного отримувачем у зареєстрованих у Реєстрі податкових накладних/розрахунках коригування на постачання такого/такої товару/послуги.

6. Подання для реєстрації в Реєстрі розрахунку коригування на зменшення податкових зобов'язань до податкової накладної, складеної та зареєстрованої постачальником товарів/послуг на неплатника податку на додану вартість, у строк, що перевищує 30 календарних днів з дня складення податкової накладної, зареєстрованої в Реєстрі без порушення граничних строків реєстрації, встановлених Кодексом, крім розрахунку коригування до податкової накладної, у якій відображені операції з постачання електричної енергії (товарна підпозиція 2716 згідно з УКТЗЕД), постачання природного газу (деякі товарні підпозиції згідно з УКТЗЕД), постачання теплової енергії (умовний код товару 00401).

## РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

---

1. Адміністрування податків, які сплачує бізнес. Системний звіт Ради Бізнес Омбудсмена, 2020. 182 с.

2. Гетманцев Д. О., Коваль Ю. А. До питання про дотримання принципу стабільності податкового законодавства під час встановлення та скасування податкових пільг в умовах воєнного стану. *Право і суспільство*. 2022. № 4. С. 342–350.

3. Голяш І., Романів С., Черешнюк О. Податкове планування підприємства як засіб запобігання правопорушенням. *Гроші, фінанси і кредит*. 2018. С. 309–313.

4. Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с.

5. Греца Я. В. Правові аспекти застосування спрощеної системи оподаткування при здійсненні податкового планування. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського Серія: Юридичні науки*. 2020. Том 31 (70). № 1. С. 124–128.

6. Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики / упоряд.: д-р юрид. наук М. І. Смокович, канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; відпов. за вип.: Н. Л. Богданюк, д-р юрид. наук Ю. І. Пивовар, О. С. Марценюк, канд. юрид. наук А. А. Барікова, канд. юрид. наук О. В. Чавес Техеда, д-р філос. з журн. Х. А. Астапцева. Київ, 2022. 264 с.

7. Касьяненко Л. Правове регулювання податкових перевірок під час воєнного стану. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал / редкол.: В. В. Топчій (голов. ред.) та ін. Ірпінь: Державний податковий університет*. 2023. Випуск 2 (11). С. 56–65.

8. Касьяненко Л., Коломієць П. Офшоризація економіки: спосіб ухилення від сплати податків, що загрожує податковій безпеці України. *Право і суспільство*. 2021. № 5. С. 253–258.

9. Коваль Ю. А. Співвідношення концепцій електронного і податкового резидентства: перспективи оподаткування доходів е-

резидентів в Україні. Право та державне управління. 2022. № 1. С. 104–111.

10. Кучерявенко М. Правова заборона: податковий аспект. Право України. 2023. № 7. С. 128–141.

11. Кучерявенко М., Серьогін О. Характеристика принципу стабільності та значення його сталості у податкових відносинах. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Міжнародні відносини. 2021. № 2 (54). С. 71–76.

12. Кучерявенко М., Теленик С. Податкові розслідування: нові виклики для України та зарубіжних країн. Право України. 2021. № 2. 5–6. С. 150–162.

13. Лещенко Р. М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2018. 316 с.

14. Музика-Стефанчук О. А., Масякін І. І. Experience in conducting tax amnesty in developing countries before the introduction of automatic exchange of tax information. Досвід проведення податкової амністії в країнах, що розвиваються, до впровадження автоматичного обміну податковою інформацією. Науковий вісник УжНУ. Серія: Право. 2023. № 79 (5). С. 95–103.

15. Музика-Стефанчук О. А., Масякін І. І. Аналіз окремих положень Багатосторонньої конвенції (MLI) у контексті Плану дій BEPS. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція». 2023. № 63. С. 56–59.

16. Музика-Стефанчук О. А., Полянничко А. О. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації. Кам'янець-Подільський: Рута, 2015. 210 с.

17. Музика-Стефанчук О. А., Савенкова В. Г. Добросовісна податкова конкуренція як прояв принципу належного управління. Юридичний науковий електронний журнал. 2023. № 11. С. 390–394.

18. Музика-Стефанчук О. А., Якимчук Н. Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів: підручник. Київ: АртЕк, 2024. 656 с.

19. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб., доповн. / Д. О. Гетманцев,

В. Л. Форсюк, Ю. А. Федчишин, Ю. М. Лавреха. Київ: Юрінком Інтер, 2016. 592 с.

20. Огляд судової практики Верховного Суду щодо застосування преюдиції з питань оподаткування та реалізації публічної фінансової політики / упоряд.: відділ забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду; відділ аналітичної та правової роботи Касаційного адміністративного суду департаменту аналітичної та правової роботи апарату Верховного Суду / відпов. за вип.: секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів канд. юрид. наук Ханова Р. Ф.; науковий консультант відділу забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду канд. юрид. наук Барікова А. А. Київ, 2023. 31 с.

21. Податкове право (схеми) / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків: Право, 2023. 285 с. (колектив авторів).

22. Податкове право: підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків: Право, 2023. 464 с. (колектив авторів).

23. Податковий менеджмент: навчальний посібник / С. В. Паранчук, А. С. Мороз, О. С. Червінська, Н. Г. Синютка. Львів: Нац. ун-т «Львівська політехніка», 2017. 296 с.

24. Прямі реальні податки. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, О. О. Семчик, О. А. Шишканов. Київ: Юрінком Інтер, 2018. 372 с.

25. Савенкова В. Г., Ямненко Т. М., Федоренко О. П. Розкриття інформації про кінцевих бенефіціарних власників: від теорії до практики. Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство». 2024. № 1. С. 452–456.

26. Саєнко О. Р. Податкове планування і прогнозування: навч. посіб. Запоріжжя: ЗНУ, 2021. 101 с.

27. Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації: навчальний посібник. Суми: Сумський державний університет, 2021. 344 с.

28. Смичок Є. М. Судові доктрини у податковому праві: монографія. Харків: Право, 2023. 336 с.

29. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк, І. С. Беліцький; Нац. шк. суддів України, юрид. компанія «Jurimex». Київ: Юрінком Інтер, 2015. 494 с.

30. Фінансовий менеджмент: навчальний посібник / [Ситник Н. С., Стасишин А. В., Гукалюк А. Ф Західна О. Р., Сич О. А., Шушкова Ю. В.]; за заг. ред. Н. С. Ситник. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2020. 845 с.

31. Шашкова Т. І. Посібник з питань оподаткування та звітування ММСП в Україні, 2021. 206 с.

32. OECD Due Diligence Guidance for Responsible Conduct. OECD, 2018. 51 p.



*Навчальне видання*

**Музика-Стефанчук О. А., Якимчук Н. Я.,  
Ханова Р. Ф., Дашутін І. В.,  
Савенкова В. Г., Барікова А. А., Сабадаш Н. О.**

**ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ  
ТА  
ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ  
(ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ)**

**Підручник**

**за редакцією професора О. А. Музики-Стефанчук**

**Серія «Наукова школа фінансового права  
імені Лідії Воронової»**

Редактор: Чалчинський В.І.  
Комп'ютерна верстка: Чалчинський В.І.  
Дизайн обкладинки: Іванов П.В.

Формат 64\*90/16

Папір книжково-журнальний 90гр. Гарнітура Century Schoolbook  
Умовн.-друк. арк 19. Обл.- вид. арк 14,45

Підписано до друку 24.04.2024р.

Видавець - ТОВ «Видавничий дім «АртЕк»  
04050, м. Київ, вул. Юрія Ілленко, буд. 63  
Тел.. 099 552 15 04  
*ph-artec@ukr.net*  
*www.book-on-demand.com.ua*

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої  
справи  
до державного серія ДК №4779 від  
15.10.14р.

ISBN: 978-6-17804-391-9



9 786178 043919