

УДК 347.447.64

ПАРКУЛАБ В.Г.

ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ УКЛАДЕННЯ РЕТРОСПЕКТИВНОГО ДОГОВОРУ

У статті розглянуто податкові наслідки укладення договору, яким оформлюються відносини, що вже виникли між сторонами. Обґрунтовано висновок, що від умов такого договору залежатиме момент складання акту виконаних робіт / наданих послуг, який, у свою чергу, обумовлює момент виникнення податкових зобов'язань. Розглянута правова конструкція розкриває роль договору не тільки як юридичного факту, на підставі якого виникають відповідні правовідносини, а й як правового акту, який надає юридичну форму відносинам, що існують.

Ключові слова: договір, ретроспективний договір, момент виникнення податкових зобов'язань, момент укладення договору.

В статье рассмотрены налоговые последствия заключения договора, которым оформляются отношения, уже возникшие между сторонами. Обоснован вывод, что от условий такого договора будет зависеть момент составления акта выполненных работ / оказанных услуг, который, в свою очередь, обуславливает момент возникновения налоговых обязательств. Рассмотренная правовая конструкция раскрывает роль договора не только как юридического факта, на основании которого возникают соответствующие правоотношения, но и как правового акта, который придает юридическую форму уже существующим отношениям.

Ключевые слова: договор, ретроспективный договор, момент возникновения налоговых обязательств, момент заключения договора.

The article discusses the tax consequences of conclusion of the agreement, which formalized relations which have arisen between the parties. The author notes that the conditions of the agreement depend on the time of the act of performed work / rendered services, which, in turn, determines the time of the tax liability. The agreement reveals a role not only as a legal fact, but also as a legal act, which gives the legal form of relations which already exist.

Key words: agreement, retrospective agreement, time of the tax liability, time of conclusion of the agreement.

Вступ. Договір є одним із найбільш затребуваних засобів правового регулювання. Характеризуючи договір, в юридичній літературі традиційно вказують на те, що він укладається сторонами для досягнення певної правової мети, яка визначає загальну спрямованість угоди [3, с. 58]; породжує певні правові наслідки, настання яких обумовлено тим фактом, що ці наслідки узгоджені й бажаються кількома суб'єктами [14, с. 200]; ці наслідки задовольняють інтереси й потреби учасників договору, є корисними для них; у свою чергу, основою інтересу чи користі є мотив, яким керуються сторони, вступаючи в договірні правовідносини, узгоджуючи умови договору тощо [7, с. 10; 9, с. 12]. Водночас поза увагою науковців залишається така правова конструкція, яку умовно можна назвати ретроспективним договором, та її податкові наслідки. Йдеться про ситуацію, передбачену ч. 3 ст. 631 Цивільного кодексу України [13]. Відповідно до неї сторони можуть встановити, що умови договору застосовуються до відносин між ними, які виникли до його укладення.

Постановка завдання. Метою цієї статті є розкриття специфіки юридичних, насамперед податкових, наслідків укладення договору, дія якого спрямована не на майбутнє, а на те, щоб охопити собою відносини, які вже виникли між сторонами. Досягнення вказаної мети потребує звернення до теоретичних висновків і практичних рекомендацій українських і зарубіжних учених-юристів дореволюційного, радянського і сучасного періодів у галузі загальної теорії права

© ПАРКУЛАБ В.Г. – кандидат юридичних наук, адвокат, керуючий партнер (Юридична фірма «Глобус»)

і цивільного права – С.С. Алексєєва, М.В. Антокольської, Т.О. Ариванюк, Л.В. Афанасьєвої, М.Й. Бару, С.Н. Бондова, М.І. Брагінського, В.В. Вітрианського, Є.М. Ворожейкіна, К.О. Граве, А.О. Іванова, Д.Д. Грімма, О.В. Дзери, Н.М. Єршової, І.В. Жилінкової, О.І. Загоровського, О.С. Йоффе, Т.В. Кашаніної, А.Д. Корецького, О.Ю. Косової, С.В. Мазуренко, Л.Б. Максимович, М.Г. Масєвич, В.Ф. Маслова, Г.К. Матвєєва, Д.І. Мейєра, О.М. Нечасвої, О.І. Пергамент, І.О. Покровського, Л.М. Пчелінцевої, А.М. Рабець, Ю.В. Романця, З.В. Ромовської, В.О. Рясенцева, С.Л. Симонян, М.М. Сібільова, Є.О. Суханова, Ю.О. Тихомирова, С.Я. Фурси, Є.І. Фурси, Є.О. Чефранової, Я.М. Шевченко, Г.Ф. Шершеневича, Ю.С. Червоного та ін.

Результати дослідження. Основним призначенням договору традиційно вважається врегулювання у рамках закону поведінки людей шляхом вказівки на межі їх можливої та належної поведінки [4, с. 15]. У законодавстві та доктрині держав континентального права цивільно-правовий договір визначається як угода двох і більше осіб, за допомогою якої встановлюються певні права й обов'язки. Видатний французький юрист Пот'є у «Трактаті про зобов'язання» (*Traité des obligations*, 1801 р.) визначав договір як угоду двох чи декількох осіб, що спрямована на встановлення між ними зобов'язань [1, с. 90]. Французький цивільний кодекс (Кодекс Наполеона), прийнятий у 1804 р., що із внесеними до нього змінами і доповненнями є чинним і нині, дає наступне визначення договору: «Договір є угодою, за допомогою якого одна або декілька осіб зобов'язуються перед іншою особою або перед декількома особами дати будь-що, зробити будь-що або не робити будь-що (ст. 1101)» [6, с. 373].

Можна говорити про те, що континентальна система права визначає договір у декількох значеннях, а саме як: 1) угоду, що виникла як результат волевиявлення сторін; 2) підставу виникнення зобов'язань; 3) правовідносини, що виникли з цієї підстави [2, с. 8].

Основний предмет дослідження цієї статті, як було зазначено вище, становить норма, закріплена у ч. 3 ст. 631 Цивільного кодексу України [13]. Фактично йдеться про ситуацію, яка відхиляється від типової моделі договірної врегулювання відносин: на відміну від загального правила, у випадку, що розглядається, на момент укладення договору відносини між сторонами вже існують (договір у цьому випадку не виконує роль юридичного факту, на підставі якого ці відносини виникають). Це дає підставу їх учасникам включити до тексту договору так зване ретроспективне зауваження про поширення укладеного договору на попередні відносини сторін.

Від такої ситуації слід відрізняти випадки, коли договір існував, але сторони вийшли за його межі, у зв'язку із чим виникла потреба внесення до нього змін.

Наведемо декілька прикладів «ретроспективного» врегулювання договірних відносин. Ситуація із ретроспективним договором може мати місце, коли фізичній особі передається у користування (або отримано від фізичної особи у користування) автомобільний транспортний засіб без посвідчення договору нотаріально. Відсутність нотаріального посвідчення договору оренди транспортного засобу за участю фізичної особи порушує ч. 2 ст. 799 Цивільного кодексу України [13], що тягне за собою як юридичний наслідок нікчемність договору. Сторони такої позалегальної угоди постають перед необхідністю створення гарантій уникнення відповідних негативних юридичних наслідків. Це можна зробити або шляхом визнання дійсності непосвідченого нотаріально договору через суд (ч. 2 ст. 220 Цивільного кодексу України [13]), або шляхом включення ретроспективного положення до договору, який нотаріально посвідчується. В останньому випадку, на жаль, зберігається судова перспектива вирішення спору, оскільки органи державної податкової служби іноді відмовляються визнавати дійсність відносин, які виникли до укладення нотаріально посвідченого договору. Слід зазначити, що у судовій практиці України у таких справах вироблено правову позицію на користь суб'єктів господарювання, які є сторонами цих відносин (див., наприклад, ухвалу Вищого адміністративного суду України від 14.01.2015 р. [12]).

Іншим прикладом, який іноді має місце на практиці, є ситуації, коли сторони домовляються про початок виконання робіт (надання послуг) без відповідного попереднього оформлення. Іншими словами, в реальному житті відносини щодо виконання робіт (надання послуг) виникли, але з юридичної точки зору вони вважаються такими, що не існують, адже відповідно до ч. 1 ст. 638 Цивільного кодексу України [13] договір вважається укладеним, якщо сторони в належній формі досягли згоди за всіма істотними умовами договору.

Може мати місце також ситуація, коли дія попереднього договору на надання певних послуг закінчилася і при цьому не передбачено його автоматичної пролонгації, але виконавець послуг, виходячи із характеру відносин, що склались, і розуміючи наявність інтересу контрагента у продовженні отримання таких послуг, продовжує їх надавати.

У будь-якому випадку ситуація охоплює два періоди: до і після укладення договору. Відносини, що виникають між сторонами, є цивільно-правовими. Наприклад, була здійснена

добровільна передача майна у користування, але не було вказано, на яких умовах (дарування, купівля-продаж, оренда, позика тощо). Відповідно, в такій ситуації сторони постають перед необхідністю вирішити, яким чином їм юридично оформити відносини на майбутнє і врегулювати правову долю попередніх фактичних відносин (наприклад, визнати ці відносини такими, що є своєю суттю орендними, домовитись про суму боргу за користування майном тощо).

Окремо постає питання про податкові наслідки відносин, оформлених ретроспективно. Значною мірою його вирішення залежатиме від моменту складання акту виконаних робіт / наданих послуг. У цьому зв'язку необхідно відзначити, що цивільне законодавство не встановлює імперативної вимоги щодо періодичності складання акту виконаних робіт / наданих послуг. До того моменту, як договір укладено, є невизначеним навіть те, яким є конкретний вид договірних відносин, що склались між сторонами. Відсутність договору тягне за собою відсутність акту.

Для визначення податкових наслідків цей висновок має принципове значення. Пункт 187.1 Податкового кодексу України [10] передбачає, що датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість є дата оформлення документа, який посвідчує факт поставки послуг платником податку. Якщо акт виконаних робіт / наданих послуг відсутній, то немає і податкових зобов'язань із ПДВ. Важливо також відзначити, що відсутність акту в ситуації, що розглядається, не порушує вимог закону, оскільки відсутнім є сам договір. Після того, як договір із ретроспективним положенням буде укладено, момент складання акту залежатиме від його умов. Так, сторони в договорі можуть передбачити періодичність передання результатів робіт (відповідно, кожна така передача вимагає складання акту).

Саме після укладення договору буде складено акти виконаних робіт / наданих послуг, які, зокрема, охоплюватимуть ті відносини, що існували до підписання сторонами договору. Одноразово зі складанням акту виконаних робіт / наданих послуг необхідно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ.

Наведений підхід до вирішення питання про податкові наслідки відносин, що розглядаються, на нашу думку, найбільшою мірою відповідає вимогам чинного законодавства і є найбільш прийнятним для практичного використання. Саме він має розглядатись як базовий, коли йдеться про ретроспективне договірне оформлення. Однак він не охоплює собою усього різноманіття можливих ситуацій, що виникають на практиці. Так, якщо має місце підписаний, але не посвідчений нотаріально договір оренди транспортного засобу за участю фізичної особи, то він вважається нікчемним (ч. 1 ст. 220 Цивільного кодексу України [13]), але його може бути легалізовано укладанням «ретроспективного» договору.

З метою правильного встановлення податкових наслідків слід також врахувати вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [8]. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. У свою чергу, господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства (ст. 1 Закону [8]). Можна стверджувати, що навіть до укладення договору (за ч. 3 ст. 631 Цивільного кодексу України [13]) відповідні господарські операції мали місце, оскільки у розумінні Закону передача майна або його отримання в користування є господарськими операціями. Орендар сплачує орендну плату і використовує майно, орендодавець отримує гроші. Формально таке користування договором не супроводжується, але це не означає, що вчинені без договору господарські операції можуть оминати бухгалтерський облік.

Цей висновок відповідає одному з базових принципів бухгалтерського обліку, який безпосередньо впливає на податковий, – принципу превалювання сутності над формою, згідно із яким операції слід обліковувати відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми (ст. 1 Закону про бухгалтерський облік [8]). У ситуації, що розглядається, юридична форма до того моменту, поки не укладено договір із ретроспективною вказівкою, не відповідає сутності відносин – фактичному використанню майна.

Первинні документи мають бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення (п. 2.2 Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. [11]).

Усе це призводить до того, що акт за бажання може з'явитись і до укладення ретроспективного договору. Потім ретроспективний договір може внести корективи до відносин, які фактично виникли до його укладення. Слід також додати, що у наведеній ситуації можливим є також варіант складання одностороннього акту. Для цього на практиці часто використовується посилення на ч. 4 ст. 882 Цивільного кодексу України [13]. Відповідно до неї акт, підписаний однією

стороною, може бути визнаний судом недійсним, лише якщо мотиви відмови другої сторони від підписання акту визнані судом обґрунтованими. Ця норма хоча стосується будівельного підряду, але часто за аналогією використовується і для інших договірних конструкцій.

Висновки. На підставі викладеного можна зробити висновок, що договором можуть оформлюватись відносини, які вже фактично існують. У таких випадках ретроспективне укладання договору стає юридичною підставою для визначення умов і моменту складання акту виконаних робіт / наданих послуг. У свою чергу, складання такого акту виступає підставою для нарахування податкових зобов'язань.

Список використаних джерел:

1. Агарков М.М. Обязательство по советскому гражданскому праву / М.М. Агарков. – М. : Типография Известий Советов депутатов трудящихся СССР, 1940. – 105 с.
2. Алексеев И.С. Понятия та функции гражданского договора / И.С. Алексеев // Форум права. – 2010. – № 2. – С. 7–10.
3. Бекленищева И.В. Гражданско-правовой договор: классическая традиция и современные тенденции / И.В. Бекленищева. – М. : Статут, 2006. – 204 с.
4. Брагинский М.И. Договорное право. Книга первая: Общие положения / М.И. Брагинский, В.В. Витрянский. – Изд. 2-е, испр. – М. : Статут, 2000. – 848 с.
5. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Стор. 303. – Ст. 462.
6. Гражданский кодекс Франции (Кодекс Наполеона) / пер. с франц. В. Захватаев ; предисл.: А. Довгерт, В. Захватаев ; отв. ред. А. Довгерт. – К. : Истина, 2006. – 1008 с.
7. Договір як універсальна правова конструкція : [монографія] / А.П. Гетьман, В.І. Борисова, О.П. Євсєєв та ін. ; за ред. А.П. Гетьмана, В.І. Борисової. – Харків : Право, 2012. – 432 с.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 33. – Стор. 71.
9. Парфенова Т.А. Нормативный договор как источник российского права: история и современность : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / Т.А. Парфенова. – Челябинск, 2006. – 178 с.
10. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Стор. 9. – Ст. 3248.
11. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
12. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 14.01.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/42458883>.
13. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Стор. 7. – Ст. 461.
14. Шапп Я. Система германского гражданского права : пер. с нем. / Я. Шапп. – М. : Междунар. отношения, 2006. – 360 с.