

ПОДАТКОВЕ ПРАВО

Правова визначеність: реальність чи ілюзія?

До питання визнання податковими органами договорів недійсними

Михайло Савчин

К. ю. н., радник Голови Конституційного Суду України (2008–2010)

Дискусія щодо практики визнання господарських договорів нереальними в обхід положень статті 228 Цивільного кодексу України (*Далі – ЦК*), на підставі чого податкова служба здійснює стягнення податкових зобов'язань, стосується фундаментальних засад правової системи України, серед яких принципи державних гарантій виконання зобов'язань і принцип справедливо-го та ефективного судового розгляду.

За таких умов відносини між приватними особами і державою полягають у забезпеченні свободи договору та обов'язку платити податки, що є взаємопов'язаними та мають узгоджуватися між собою. Тому перший принцип зачіпає питання визначеності правовідносин у сфері забезпечення економічних свобод, насамперед права власності і свободи підприємницької діяльності, та добросовісності ділової практики. Другий принцип

«РОЗУМНІСТЬ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ ПОЛЯГАЄ У ПРОЦЕСУАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЇ ТА ОБГРУНТОВАНІСТІ ДІЙ ПОСАДОВИХ ОСІБ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ»



Держава на основі закону з мотивів суспільної необхідності може втручатися у приватноправові, у тому числі й договірні, відносини. Проте суспільна необхідність не завжди обгрунтовується

стосується вимог належної правової процедури, що визначається станом довіри між державою і приватними особами та доступом до правового захисту, який має бути ефективним. Найявну проблему слід вирішувати, виходячи з верховенства права у його конституційних і міжнародно-правових аспектах, яким має відповідати поточне законодавство, адміністративна і судова практика.

Гарантії виконання зобов'язань і податкове право: погляд з точки зору верховенства права

Свобода договору та обов'язок платити податки. Носіями прав і обов'язків у договорі є фізичні особи та юридичні

особи приватного права у силу конституційних положень гарантій права на вільний розвиток особистості (ст. 23) та права володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності (ч. 1 ст. 41). Суб'єктами права визнання договору недійсним на підставі закону є органи публічної влади, у тому числі органи державної податкової служби, і таке визнання має здійснюватися відповідно до вимог належної правової процедури. Визнання договорів податковими органами недійсними, оскільки вони порушують публічний порядок, на їх вільний розсуд не відповідає гарантіям стабільності суспільних відносин, оскільки таке

визнання можливе виключно за згодою сторін у договорі, які є не адресатами, а є носіями взаємних прав і обов'язків за договором.

Відповідно до ст. 204 ЦК діє презумпція правомірності правочинів, якщо їх недійсність прямо не встановлена законом або якщо вони не визнані судом недійсними. Також згідно зі ст. 4.1.4. Податкового кодексу України (*далі – ПК*) визнається принцип презумпції правомірності рішень платника податків, зокрема і вчинюваних ним правочинів, який полягає у наступному: «...презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі

«Для якісного захисту інтересів клієнта насамперед вимагається ретельність дослідження матеріалів»



Роман Задорожній
Генеральний директор
Універсальної правничо-
фінансової аутсорсингової
компанії «ВІКТОРІЯ»

Коментує матеріал

Одним з аспектів порушеної проблеми є складність оскарження матеріалів перевірки за відсутності (до прийняття) податкових повідомлень-рішень. Судині як не погоджуються, що акт документальної перевірки в прямому сенсі є результатом документування і, водночас, актом індивідуальної дії, що міг би бути предметом оскарження в порядку адміністративного судочинства. За аналогією: податкова консультація, надана платнику податків, вважається правовим актом індивідуальної дії та підлягає оскарженню (п. 53.3 ст. 53 ПКУ), хоча жодна консультація за своєю природою не породжує обов'язків, а також не порушує права запитувача. Чому поряд з

процедурою оскарження акта перевірки шляхом подання відповідного заперечення (п. 86.7 ст. 86 ПКУ) відсутня можливість для платника податків оскаржувати висновки акта перевірки в судовому порядку – це питання залишається відкритим.

З іншого боку, існує можливість оскарження наказу про проведення документальної перевірки, який фактично є рішенням керівника контролюючого органу (пп. 77.4 ст. 77 ПКУ); у випадку доведення протиправності такого наказу, складений акт документальної перевірки не являтиметься належним доказом, тобто судом не братиметься до уваги (ч. 3 ст. 70 КАСУ). Доречно було б і відзначити, що акт документальної перевірки як службовий документ (п. 3 розділу I Порядку (...), затвердженого Наказом ДПАУ № 984 від 22.12.2010 р.) має всі ознаки офіційного документа, а тому внесення перевіряючими до акта завідомо неправдивих відомостей (зокрема щодо нікчемності/недійсності правочинів) може бути, у свою чергу, за

певних підстав кваліфікованим як службове підроблення (ст. 366 ККУ).

На практиці дедалі частіше трапляються випадки, коли посадові особи контролюючих органів умисно зволікають з прийняттям рішень за матеріалами перевірок. Отримані в такий спосіб акти перевірок використовуються як елемент доказової бази для доведення фактів «порушень» за ланцюжком контрагентів.

Саме через неможливість оскарження акт перевірки одного платника податків стає таким собі неспростовуваним доказом вини іншого платника податків. Отже, для якісного захисту інтересів клієнта насамперед вимагається максимальна ретельність у дослідженні матеріалів перевірок.

Іноді в спірному акті перевіряючими застосовується принцип «всенічменності»: усе придбано за нікчемними угодами та все продано за нікчемними угодами. Посадковими особами, що здійснюють перевірку, в акті фіксується висновок щодо нікчемності угод: зменшуються витрати/

податковий кредит й зменшуються доходи/податкове зобов'язання. Наслідком цього мала б стати й констатація надлишкової сплати податків, чого представниками контролюючого органу вже не робиться зі зрозумілих причин. У такій ситуації податковий орган зобов'язаний прийняти податкове повідомлення-рішення (відповідно до п. 2.1 Порядку (...), затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 1236 від 28.11.2012 р.), яким визначити суму зменшення податкових зобов'язань. Розв'язує ситуацію звернення до суду з позовом про визнання протиправною бездіяльності податкового органу (наприклад, – як у справі № 2а/2470/1187/12) та з вимогою зобов'язати вчинити дії – прийняти відповідне податкове повідомлення-рішення. Отримане в такий спосіб податкове повідомлення-рішення вже являтиметься повноцінним предметом для оскарження матеріалів перевірки, сформованих на спірних висновках податкового органу про нікчемність господарських правочинів платника податків. ■

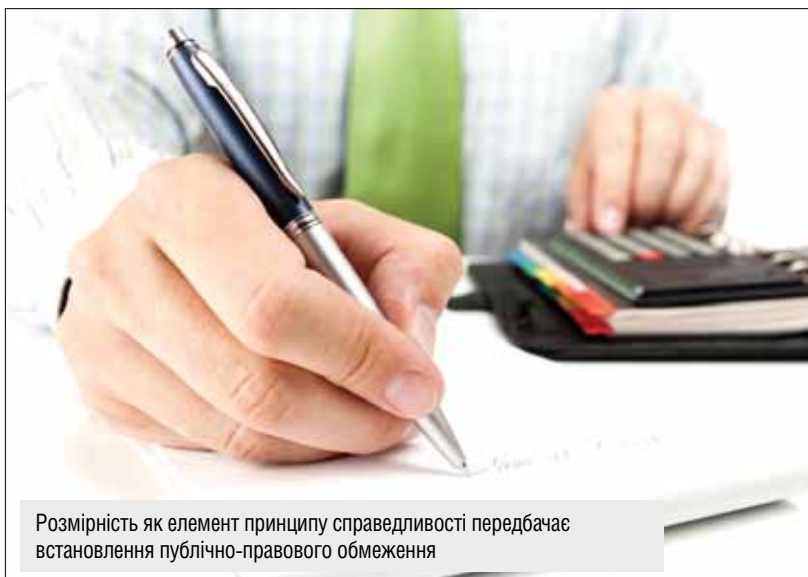
закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу».

Ці положення також конкретизуються у ст. 54.1 ПК:

«54.1. Крім випадків, передбачених податковим законодавством, платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені цим Кодексом. Така сума грошового зобов'язання та/або пені вважається узгодженою».

Наведені положення визначають особливості засад довіри як складової принципу верховенства права у відносинах між податковою службою і приватними особами. Податкова служба на засадах довіри надає публічні послуги щодо забезпечення правильної, повної і своєчасної сплати податків, зокрема шляхом консультацій із питань застосування податкового законодавства, уточнення податкової документації.

Функції держави з гарантування виконання зобов'язань. На державі лежить обов'язок забезпечувати додержання договорів у взаємозв'язку із конституційними положеннями щодо її обов'язків утверджувати і забезпечувати у своїй діяльності права і свободи людини і громадянина (речення перше ч. 2 ст. 3), діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією і законами України (ч. 2 ст. 19), гарантування права на судовий захист та інших засобів захисту, не заборонених законом (ст. 55).



Розмірність як елемент принципу справедливості передбачає встановлення публічно-правового обмеження

В умовах ринкової економіки діяльність держави має бути спрямована на забезпечення стабільності відносин контрагентів на ринку, елементом чого виступає забезпечення виконання зобов'язань через доступ до справедливої судового розгляду, а також сприяння діяльності третейських судів або медіації. У цьому контексті слід визначити межі втручання держави у здійснення права приватної власності та свободи підприємницької діяльності, зокрема у діяльності податкової служби.

Триступневий тест щодо накладання обов'язків на приватних осіб. Накладання певних обов'язків державою на приватних осіб означає втручання у сферу приватного життя. Держава на основі закону з мотивів суспільної необхідності може втручатися у приватноправові, у тому числі й договірні, відносини. Відповідно до європейської правової доктрини і практики ступінь легітимності втручання держави у приватну сферу визначається

за триступневим тестом, відповідно до якого є припустимим обмеження прав людини і основоположних свобод, не посягаючи на сутність їх змісту: а) з мотивів необхідності у демократичному суспільстві, б) на основі закону та в) за допомогою адекватних засобів, розмірних правомірній (законній) меті. Отже, згідно з конституційним принципом верховенства права (ч. 1 ст. 8) у взаємозв'язку із конституційним приписом, відповідно до якого обмеження прав людини і основоположних свобод припустиме лише в межах, визначених у Конституції України (ч. 1 ст. 64), визначаються засади розмірності засобів відповідно до законної мети (пропорційність):

«...згідно з... Законом [«Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»] підставою для виникнення права податкової застави є неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації. Тим самим законодавець

фактично прирівнює неподання або несвоєчасне подання податкової декларації до факту несплати податкового зобов'язання. Але зазначена підстава ще не свідчить про існування податкового зобов'язання у платника податків, а тим більше про виникнення податкового боргу. Установлюючи таку підставу для запровадження податкової застави, законодавець не врахував наявності чи відсутності існування податкового зобов'язання, а також наслідки, які можуть настати для платника податків у разі неподання або несвоєчасного подання податкової декларації і неправомірно обмежити право останнього розпоряджатися своєю власністю, що порушує частину першу статті 41 Конституції.

...розмір податкової застави виходячи із загальних принципів права повинен відповідати сумі податкового зобов'язання, що забезпечувало б конституційну вимогу справедливості та розмірності. Розмірність як елемент принципу справедливості передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоєчасну сплату податкового зобов'язання та диференціювання такого обмеження залежно від розміру несплати платником податкового боргу.

Поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків, яка перевищує суму податкового зобов'язання чи податкового боргу, може призвести до позбавлення такого платника не тільки прибутків, а й інших активів, ставлячи під загрозу його подальшу підприємницьку діяльність аж до її припинення» (Рішення Конституційного Суду України від 24 березня 2005 року № 2-рп).

Отже, розмір юридичних санкцій, що накладаються на приватних осіб, не можуть перевищувати розміру

«Рішення податкових органів про недійсність (нереальність) угод слід оскаржувати в судовому порядку»



Денис Писаний
Адвокат, партнер ЮК «ТІС»
Коментус матеріал

Відповідно до статті 6 Конституції України органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією України межах та відповідно до законів України. Межі втручання в господарську діяльність платників податків податковими органами, їх права та обов'язки визначені в статті 20 Податкового кодексу України. У зазначеній статті відсутні будь-які прямі визначення щодо прав податкових органів на власний розсуд оцінювати трансакції бізнес-структур. Але, на жаль, податкові органи майже завжди тлумачать юридичні факти із суб'єктивних тверджень

і міркувань, а не із законних підстав. Підтвердженням даної тези слід вважати практику безпідставного визнання податковими органами в своїх рішеннях договорів нереальними (такими, що не відбулися).

Нереальні правочини відносяться до категорії оспорюваних правочинів, тобто їх недійсність має бути доведена в суді. До відповідного судового рішення податкові органи не мають право визначати одноосібно недійсність договорів, а тим більше застосовувати у зв'язку з цим фінансові санкції. Це твердження ґрунтується на положеннях ч. 1 статті 204 ЦК України, відповідно до якої правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним (презумпція правомірності). Тому, вважаю, рішення податкових органів про недійсність (нереальність) угод слід оскаржувати в судовому порядку. До речі, судова практика в цих справах на боці платників податків. Як приклад, постанова ВАСУ від 14 листопада 2012 року по справі № К/9991/50772/12.

«Слід очікувати, що в практиці податкових органів заперечення факту реальності господарських операцій поступово замінить собою практику визнання договорів недійсними або нікчемними»



Олександр Майданик
Старший юрист
ЮБ «Єгоров, Пугінській,
Афанасьєв і партнери»
Коментус матеріал

З'ясування реальності (фактичного здійснення) господарських операцій стало, по суті, новим стандартом для оцінки правомірності формування платниками податків витрат для цілей податку на прибуток та податкового кредиту з ПДВ. Слід очікувати, що в практиці податкових органів заперечення факту реальності господарських операцій поступово замінить собою практику визнання договорів недійсними або нікчемними.

Відмова податкових органів у визнанні права на витрати чи податковий кредит у зв'язку із нереальністю

господарських операцій з поставки товарів, виконання робіт, надання послуг не потребує обов'язкового попереднього визнання недійсними або нікчемними відповідних договорів та не потребує доведення умислу з боку посадових осіб платника податку – юридичної особи.

Концепція реальності господарських операцій не закріплена безпосередньо в Податковому кодексі. Адміністративні суди посилаються на інші положення Кодексу, зокрема щодо таких умов для підтвердження права на витрати та податковий кредит, як підтвердження операцій первинними документами та зв'язок цих операцій з господарською діяльністю платника податку.

Платники податків можуть оскаржувати висновки податкових органів щодо нереальності господарських операцій у межах оскарження податкових повідомлень-рішень, виданих на підставі відповідних актів перевірок.

Навести вичерпний перелік засобів доведення реальності операції навряд чи можливо, докази будуть відрізнятися залежно від типу операції та інших

обмежень, які випливають зі змісту їх податкових зобов'язань. У силу конституційних положень про соціальну функцію власності (ч. 3 ст. 13) та вимог щодо додержання правової процедури позбавлення права власності (речення перше ч. 4 ст. 41), такі обмеження можуть встановлюватися органами судової влади, що, у свою чергу, пов'язано із конституційними гарантіями права на судовий захист (ст. 55).

У контексті нашої проблематики задачі розмірності (пропорційності) як компонента конституційного принципу верховенства права (ч. 1 ст. 8) обмеження, що випливають зі змісту юридичних санкцій, можуть стосуватися виключно предмета господарських договорів, а не поширюватися на будь-які активи суб'єкта підприємницької діяльності.

Законодавство та позитивні й негативні обов'язки податкової служби у забезпеченні виконання зобов'язань: стаття 54 ПК і стаття 228 ЦК

Ступінь легітимності втручання у здійснення економічних свобод виражається через позитивні й негативні обов'язки податкової служби. Це пов'язано зі структурою фундаментальних свобод, бо їхній зміст з точки зору держави виражається через термін «втручання», через який активно аналізує відповідність триєлементам тестової легітимності дій держави Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ).

Отже, податкове законодавство має відповідати критеріям розумності (розумного обґрунтування) та триступневому тестові втручання держави в особі податкової служби у сферу економічних свобод.

Систематика законодавства. Частиною першою статті 8 Конституції визначається принцип верховенства

права, одним із компонентів якого є розумність і справедливість:

«Верховенство права – це панування права в суспільстві. Верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо» (Рішення Конституційного Суду України № 15-рп/2004 від 2 листопада 2004 р.).

Розумність у податковому законодавстві полягає у процесуальній економії та обґрунтованості дій посадових осіб податкової служби при здійсненні владних повноважень. При визначенні обмеження на фізичних і юридичних осіб приватного права у вигляді певних юридичних санкцій вони мають бути розмірними (пропорційними) та не обмежувати сутності змісту основного права, у нашому контексті – права на приватну власність, права на свободу підприємницької діяльності. Звідси випливає, що має бути додержана правова процедура встановлення факту недійсності договору, що можливо у судовому порядку, оскільки обмеження прав людини і основоположних свобод допустиме лише на основі закону та в судовому порядку.

Системність у праві визначається також і тим, що норми права мають застосовуватися у взаємозв'язку і не відірвано від чинної їх систематики і фактичних обставин. Тому рішення податкових служб мають бути обґрунтованими і заснованими на системному застосуванні чинного законодавства, а не лише податкового. Зокрема, у разі визнання певних фактичних обставин як основи визнання договору недійсним (зокрема, наявності достатніх підстав вважати, що укладено фіктивний правочин), виникають законні підстави для вирішення цього питання

у судовому порядку. Це впливає із засад довіри між приватними особами і державою та добросовісності у діяльності приватних осіб і законності у діяльності податкової служби.

Судовий контроль. Право на судовий захист визнається Конституційним Судом України як невід'ємний атрибут правової державності:

«Правосуддя за своєю суттю визнається таким лише за умови, що воно відповідає вимогам справедливості і забезпечує ефективне поновлення в правах» (Рішення № 3-рп/2003 від 30 січня 2003 р.).


Таким чином, у відносинах між приватними особами та органами публічної влади (органами державної влади, Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування) факт вчинення правопорушення має встановлюватися судом, оскільки інакше є обмеженням конституційного права на судовий захист (ст. 55), яке не може бути обмежене ні за яких обставин (ч. 2 ст. 64).

При цьому важливим є принцип *res iudicata*, згідно з яким після набрання законної сили рішенням суду воно є остаточним і не підлягає переглядові,

«В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ МАЄ БУТИ СПРЯМОВАНА НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАБІЛЬНОСТІ ВІДНОСИН КОНТРАГЕНТІВ НА РИНКУ, ЕЛЕМЕНТОМ ЧОГО ВИСТУПАЄ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЧЕРЕЗ ДОСТУП ДО СПРАВЕДЛИВОГО СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ, А ТАКОЖ СПРИЯННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ТРЕТІЙСЬКИХ СУДІВ АБО МЕДІАЦІЇ»

що є важливою складовою правової визначеності та стабільності законодавства. Згаданий принцип має важливе значення щодо практики Вищого господарського суду, який шляхом надіслання листів намагається врегулювати аналізовану нами колізію між нормами цивільного і податкового законодавства (наприклад, лист Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11). Відповідно до конституційних засад законності (частина друга ст. 19) та незалежності суду (частина перша ст. 126) як складової верховенства права (частина перша ст. 8) така практика є сумнівною, оскільки суди приймають свої правові акти у формі вирішення спорів між конкретними сторонами, а не формулювання положень загального характеру (норм права), чим можуть порушуватися засади поділу влади (ст. 6).

Легітимна мета статті 228 ЦК. Основна мета статті 228 ЦК – забезпечення добросовісності учасників договірних відносин. Наприклад, укладання удаваних чи фіктивних правочинів порушують засади ринкових відносин, оскільки зменшують обіг товарів і послуг суб'єктів підприємницької діяльності, що в кінцевому результаті негативно впливає на ринкову інфраструктуру, а з точки зору загальних інтересів – викривлює реальне співвідношення попиту і пропозиції на ринку та акумулювання коштів у державному бюджеті, оскільки ділові операції фактично не відбулися. Таким чином, нікчемними договори можуть визнаватися у разі, якщо вони порушують Конституцію України, Кримінальний кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення України, валютне, митне, податкове, антимонопольне та інші публічно-правові галузі, в яких закріплені основи державного ладу, політичної системи, економічної

обставин. Наприклад, факт реальності операцій з придбання товарів може доводитися доказами використання цих товарів як сировини у виробництві або подальшого перепродажу товарів. Факт виконання робіт може підтверджуватися висновком експерта. Важче доводити факт надання послуг, особливо якщо в результаті послуг не створюються певні матеріальні об'єкти. 

«Головною підставою вважати правочин нікчемним є його недійсність, встановлена законом. Саме законом, а не актами податкової перевірки»



Оксана Тропеч
Старший юрисконсульт
ЮФ «Дмитрієва та партнери»

 Коментує матеріал

На сьогодні досить поширеною, односторонньою і стандартною є практика податкових органів щодо встановлення договорів, укладених суб'єктами господарювання, нікчемними та застосування

до суб'єктів господарювання наслідків у вигляді донарахування сум податкового зобов'язання податку на додану вартість та податку на прибуток.

Відповідно до ч. 2 ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Згідно з положеннями Закону України «Про державну податкову службу в Україні» № 509, який діяв до 5 липня 2012 року, Податковим кодексом України, який на сьогодні визначає повноваження податкових органів, одним з основних завдань органів державної податкової служби є здійснення контролю дотримання податкового законодавства і надання роз'яснень законодавства з питань оподаткування платникам податків. Жодним нормативним актом не передбачено право органу державної податкової служби самостійно, у позасудовому порядку, визнавати нікчемними правочини і дані, вказані платником

податків у податкових деклараціях. Таким чином, навіть за наявності ознак нікчемності правочину податкові органи мають право лише звертатися до судів з позовами про стягнення в дохід держави коштів, отриманих за правочинами, здійснених з метою, що свідомо суперечить інтересам держави і суспільства, посилаючись на їх нікчемність.

В актах перевірки державний податковий ревізори-інспектори наводять витяги окремих статей Цивільного кодексу України, що стосуються нікчемності правочинів, однак зазвичай жодним доказом не пояснюється та не встановлюється, на підставі яких належних та допустимих доказів податковий орган дійшов висновку про нікчемність правочинів та якими законодавчими актами йому надано право встановлювати нікчемність правочинів.

Частиною 1 статті 204 Цивільного кодексу України встановлено, що правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним, тобто встановлена презумпція

правомірності.

Головною підставою вважати правочин нікчемним є його недійсність, встановлена законом. Саме законом, а не актами податкової перевірки. Відображені в актах перевірки обставини є суб'єктивною думкою державного податкового ревізора – інспектора.

У постанові Пленуму Верховного Суду України № 9 від 06.11.2009 року було звернено увагу на наступне: «...вимога про встановлення нікчемності правочину підлягає розгляду у разі наявності відповідної суперечки. Такий позов може пред'являтися окремо, без застосування наслідків недійсності нікчемного правочину. У цьому випадку в резолютивній частині судового рішення суд вказує про нікчемність правочину або відмову в цьому. Вимога про застосування наслідків недійсності правочину може бути заявлена як одночасно з вимогою про визнання оспорюваного правочину недійсним, так і у вигляді самостійної вимоги у разі нікчемності правочину і наявності рішення суду про визнання правочину недійсним. 

безпеки держави. Тобто нікчемний договір спрямований на порушення публічного порядку.

Недійсність договору встановлюється у разі недодержання встановленої законом форми, укладеного не уповноваженою на те особою або з порушенням порядку укладання, що потребує згоди органу опіки чи піклування, порушення публічного порядку та в разі наявності ознак удаваного правочину. Окрім порушення публічного порядку та удаваності правочину, які є матеріальними підставами, інші підстави їх визнання є формальними. Матеріальні підстави визнання правочинів нікчемними опосередковуються через інші норми чинного законодавства України, а формальні – визначаються у законі прямо.

«ПРИЙНЯТТЯ РІШЕННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ НА СВІЙ РОЗСУД ПРО НЕДІЙСНІСТЬ ДОГОВОРІВ, ТИМ БІЛЬШЕ З МОТИВІВ ЇХ «НЕРЕАЛЬНОСТІ», ЩО НЕ ПЕРЕДБАЧЕНО ЗАКОНОМ, СУПЕРЕЧИТЬ ЗАСАДАМ ВИЗНАЧЕНОСТІ У ПРАВОВІДНОСИНАХ І НЕ МОЖЕ ГАРАНТУВАТИ ОДНАКОВЕ ЗАСТОСУВАННЯ ЗАКОНУ»

Відповідно до Цивільного кодексу України недійсними (заперечними) зокрема є такі правочини: правочин, який вчинено в результаті зловмисної домовленості представника однієї сторони з другою стороною (ст. 323 ЦК

України); фіктивний правочин, тобто той, який вчинений без наміру створення правових наслідків, які ним обумовлювалися (ст. 234 ЦК України); удаваний правочин, тобто такий, який вчинений для приховування іншого правочину (ст. 235 ЦК України).

Легітимна мета статті 54 ПК у взаємозв'язку зі статтею 56 ПК. Легітимною метою ст. 54 ПК є встановлення обсягу податкових зобов'язань, вона ґрунтується на осовісності дій платників податків. Водночас для визнання правомірності дій податкової служби відповідно до вимог верховенства права вони мають бути обґрунтованими і ґрунтуватися на законах.

У разі недобросовісності поведінки платника податків стаття 54.3 ПК встановлює правила щодо визначення

обсягу податкових зобов'язань самою податковою службою, а стаття 54.5 ПК додатково визначає, що у таких випадках платник податків не несе відповідальності за несвоечасність, достовірність і повноту нарахування суми грошового зобов'язання. Натомість платник податків може оскаржити визначену податковою службою суму у визначеному законом порядку.

Таким чином, прийняття рішення органами державної податкової служби на свій розсуд про недійсність договорів, тим більше з мотивів їх «нереальності», що не передбачено законом, суперечить засадам визначеності у правовідносинах і не може гарантувати однакове застосування закону, що є нічим іншим, ніж посяганням на сутність змісту низки конституційних

«Платник податків не може нести відповідальність за достовірність реєстраційних документів третіх осіб, зокрема його контрагентів»



Валерія Тарасенко

Радник ПГ «Павленко і Побережнюк»

Коментує матеріал

На сьогодні податкові органи активно використовують визнання договорів із контрагентами нікчемними в своїх актах податкової перевірки для донарахування податкових зобов'язань.

Підставами для визнання договорів нікчемними в більшості випадків є визнання державною податковою службою тих чи інших компаній фіктивними або несплата (часткова) сплата податків контрагентами (субконтрагентами) платника податків за ланцюгом постачальників.

Нікчемність договорів, укладених із такими контрагентами, податкові органи визнають в актах податкової перевірки без посилання на будь-які документи, які підтверджують нікчемність таких договорів. Відповідно, податкові органи не визнають витрати та сформований ПДВ кредит за такими договорами та, відповідно, виносять податкові повідомлення рішення із донарахованим зобов'язанням та штрафними санкціями.

Такі дії податкових органів суперечать діючому законодавству та є неправомірними, з огляду на наступне:

Податковий орган є органом державної влади, а тому він та його посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 19 Конституції України). Податковий кодекс України або інші закони не передбачають право органу державної податкової служби самостійно визнавати нікчемними правочини і дані, вказані платником податків у податкових деклараціях.

Зазвичай податкові органи вважають, що такі договори порушують публічний порядок, а тому є нікчемними. Відповідно до ч. 2 ст. 228 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) правочин

вважається таким, що порушує публічний порядок, якщо він був спрямований на порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина, знищення, пошкодження майна фізичної або юридичної особи, держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади, незаконне заволодіння ним.

Як вбачається із вищезазначеної норми, перелік, що є порушенням публічного порядку, є вичерпним, а невиконання податкових зобов'язань контрагентами платників податків не зазначається як підстава нікчемності правочину.

У Постанові Пленуму Верховного Суду України (далі – ВСУ) № 9 від 06.11.2009 року ВСУ чітко встановив: «правочинами, що порушують публічний порядок, є тільки два види правочинів: правочини, направлені на порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина; правочини, направлені на знищення, пошкодження майна фізичної або юридичної особи, держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади, незаконне заволодіння ним... Усі інші правочини, спрямовані на порушення інших об'єктів права, передбачені іншими нормами публічного права, не є такими, що порушують публічний порядок».

Крім того, зазначена Постанова Пленуму ВСУ вказує, що: «При кваліфікації правочину за статтею 228 ЦК має враховуватися вина, яка виражається в намірі порушити публічний порядок сторонами правочину або однією зі сторін. Доказом вини може бути вирок суду, постановлений у кримінальній справі, щодо знищення, пошкодження майна чи незаконного заволодіння ним тощо».

Таким чином, правочин укладений платником податків із своїм контрагентом не може визнаватися нікчемним податковими органами на підставі ст. 228 ЦКУ. Крім того, навіть, якщо правочин має ознаки нікчемності, податкові органи мають право лише звертатися до судів з позовами про стягнення в дохід держави коштів, отриманих по правочинах, здійснених з метою, що свідомо суперечить інтересам держави і суспільства, посилаючись на їх нікчемність, а не донараховувати податкові зобов'язання, як на сьогодні роблять податкові органи.

Відповідно до ч. 2 ст. 215 ЦКУ нікчемним є той правочин, недійсність якого прямо передбачена законом. ЦКУ дає вичерпний перелік правочинів, які вважаються нікчемними. Усі інші правочини є правомірними, якщо вони не визнані судом недійсними (ч. 1 ст. 204 ЦКУ (презумпція правомірності правочину). Таким чином, договір може бути визнаний недійсним тільки в судовому порядку шляхом подання позовної заяви до відповідного суду однією зі сторін правочину або іншою зацікавленою особою, права і законні інтереси якої порушені здійсненням правочину. Такий висновок підтверджується наявною судовою практикою Вищого адміністративного суду України в Постанові № К/9991/50772/12 від 14.11.2012 року

Виходячи із зазначеної норми податкові органи можуть звернутися до суду із позовом про визнання договорів, правомірність укладання яких не визнається, недійсним. Проте така практика визнання договорів недійсними податковими органами не є поширеною, оскільки зазвичай суб'єкти господарювання оформлюють проведення господарської операції відповідно до вимог закону, і довести недійсність договору податкові органи не в змозі.

Ще однією підставою, якою користуються податкові органи в намаганнях визнати небажані договори нікчемними, є дуже часте посилання в актах податкової перевірки на відсутність у контрагентів (субконтрагентів) необхідних умов для господарської діяльності, технічного персоналу, основних фондів, виробничих активів, складських приміщень і транспортних засобів, на те, що платник податків повинен бути обізнаний із особливостями господарської діяльності його контрагентів, а також відсутність у них персоналу, активів тощо.

Водночас, податкові органи забувають, що законодавство не дає юридичним особам права перевіряти господарську діяльність своїх контрагентів, достовірність установчих документів та достовірність повноважень їх посадових осіб. Єдині відомості, які може перевірити платник податків стосовно свого контрагента, – це включення його до

Єдиного державного реєстру юридичних та фізичних осіб – підприємців, відсутність у реєстрі банкрутств, наявність свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість на час здійснення господарських операцій.

Крім того, платник податків не може нести відповідальність за достовірність реєстраційних документів третіх осіб, зокрема його контрагентів, та не має права вимагати у контрагента документи щодо здійснення його господарської діяльності.

Таку ж думку поділяє ВАСУ в Постанові К/9991/81953/11 від 10.01.2012 року.

«До того ж, як обґрунтовано зазначає позивач у касаційній скарзі, чинне законодавство не зобов'язує і не наділяє юридичних осіб правом перевіряти відповідність законодавству та достовірність установчих документів, свідоцтв своїх контрагентів по угодах та достовірність їх підписів. Позивач як платник податків діяв у межах чинного законодавства та не обізнаний про умисел контрагента та не відповідає за його звітність. При цьому судами безпідставно не прийнято до уваги доводи позивача про те, що він не має права витребувати у контрагента документи з метою доведення, ким саме виходилися прийняті ним роботи, або перевіряти кількість працюючих осіб контрагента...».

Якщо платник податків не погоджується із рішенням про донарахування податків у результаті визнання договорів із його контрагентом нікчемними, то він повинен оскаржити таке рішення.

Необхідно відзначити, що передбачене законодавством адміністративне оскарження податкових рішень практично не працює для платників податків, особливо якщо воно пов'язано із визнанням договорів недійсними. Тому єдиний орган, куди може звернутися платник податків для захисту своїх прав, залишається тільки суд. Оскільки судовою практикою оскарження таких рішень є позитивною, то за умови належного оформлення та підтвердження оспорюваних господарських операцій платник податку може довести неправомірність дій податкових органів та незаконність винесених рішень. **✎**

прав – права власності (ст. 41), права на свободу підприємницької діяльності (ст. 42) та права на судовий захист (ст. 55). Це може служити джерелом для довільного, свавільного застосування правових норм органами державної податкової служби, що суперечить принципіві верховенства права (ч. 1 ст. 8 Конституції України) та посягає на сутність змісту прав людини і основоположних свобод. Оскільки органи публічної влади у разі необхідності встановлення факту недійсності договорів, що суперечать засадам публічного порядку, можуть виступати третьою стороною з метою захисту публічного інтересу, то таке визнання можливе у судовому порядку.

Як компонент конституційного принципу верховенства права (ч. 1 ст. 8) заборона свавілля Конституційним Судом України визнається як неприпустимість зміни правових актів органами публічної влади у довільному порядку, зокрема:

«... органи місцевого самоврядування не можуть скасовувати свої попередні рішення, вносити

до них зміни, якщо відповідно до приписів цих рішень виникли правовідносини, пов'язані з реалізацією певних суб'єктивних прав та охоронюваних законом інтересів, і суб'єкти цих правовідносин заперечують проти їх зміни чи припинення. Це є «гарантією стабільності суспільних відносин» між органами місцевого самоврядування і громадянами, породжуючи у громадян впевненість у тому, що їхнє існуюче становище не буде погіршене прийняттям більш пізнього рішення» (Рішення № 7-рп/2009 від 16 квітня 2009 р.).

В адміністративних процедурах, зокрема, при з'ясуванні обсягу грошових зобов'язань платників податків у разі заперечення платником податків їх обсягу, визначеного за правилами ст. 54.3 ПК, якщо податкова служба обґрунтовує свої дії «нереальністю» договору, то така дія не є належним чином обґрунтованою, оскільки податкова служба по суті ставить питання про нікчемність договору, який у силу частини третьої ст. 228 ЦК має встановлюватися таким у судовому

порядку. Такі обставини податкова служба не може визначати у рамках власної свободи розсуду, тут діють правила, визначені ст. 228 ЦК.

Опосередковано це визнається ст. 56.4 ПК України, яка перекладає тягар доведення саме на податкову службу при оскарженні її рішень у порядку адміністративного оскарження:

«Під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган».

Таким чином, практика визнання податковою службою договорів «нереальними» не відповідає вимогам законності, тобто частині другій ст. 19 Конституції та вимогам довіри і недопустимості свавілля як компонентів принципу верховенства права, визначеного частиною першою ст. 8 Конституції. **✎**

(Далі буде)

ПРАВОВА ОЦІНКА

РЕДАКЦІЯ «ЮРИДИЧНОЇ ГАЗЕТИ» ЗВЕРНУЛАСЯ ЗА ПРАВОВОЮ ОЦІНКОЮ ДО ЮРИСТІВ...

...щодо особливостей оподаткування операції з набуття права вимоги боргу

«Перевіряючи на власний розсуд вирішати звільняти чи не звільняти операції від ПДВ»

Вікторія Варснікова
Юрист ПФ «Софія»



Питання оподаткування операцій з набуття права вимоги боргу за договорами про відступлення права вимоги є неоднозначними, незважаючи на наявні в Податковому кодексі України (далі – ПК України) норми, які його регулюють.

Перша позиція про вибірковість операцій, які не є об'єктом оподаткування ПДВ за ПК України, – законодавець виділив як такі, що не оподатковуються ПДВ, операції з відступлення права вимоги за забезпеченими іпотекою кредитами (позиками), а інші операції з іншим забезпеченням (наприклад, таким як застава корпоративних прав, майна, цінних паперів) не передбачив. Чому не підлягають оподаткуванню ПДВ операції з відступлення права вимоги за забезпеченими іпотекою кредитами (позиками), а підлягають оподаткуванню операції з відступлення права вимоги з іншими забезпеченнями – залишається риторичним питанням. Мотиви такої позиції необхідно з'ясувати окремо.

Друга позиція полягає в наявності прогалини регулювання. Виявляється, у ПК України відсутня конкретна норма, яка б регулювала відносини, що виникають і потребують регулювання. Тоді слід застосовувати аналогію права і закону, однак у податковому праві використання аналогії дуже обмежено. Гадати, яка з позицій краща, безрезультатно. ПК України дає можливість звернутися до фіскального органу за індивідуальною податковою консультацією, аби отримати позицію, якою пізніше можна буде керуватися для захисту прав та законних інтересів. При проведенні податкової перевірки перевіряючи на власний розсуд вирішати питання щодо звільнення чи не звільнення операції від оподаткування ПДВ, тож платнику податку залишатиметься лише захищатися від донарахованих сум.

Лист Державної податкової адміністрації України від 22.02.2011 р. №4940/7/16-1517-26 висвітлює іншу позицію. У ньому зроблено висновки, що у випадку, про який запитується, має місце правочин купівлі-продажу прав вимоги (а не факторингу), оскільки набувач прав вимоги не отримує плати, у тому числі шляхом дисконтування суми боргу, розподілу відсотків, винагороди тощо, а здійснює оплату набуття прав вимоги. Тобто особа здійснює торгівлю за грошові кошти борговими зобов'язаннями, що згідно з підпунктом 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 ПК України не є об'єктом оподаткування ПДВ. З огляду на це, можна визначити операцію з купівлі-продажу права вимоги боргу (кредитне зобов'язання, забезпечене заставою корпоративних прав) як торгівлю за грошові кошти борговими зобов'язаннями, що відповідно не є об'єктом оподаткування ПДВ. Однак лист, як відомо, не є ні законом, ні підзаконним актом, тому сумнівний до застосування. **✎**

«Наявність документів, що підтверджують перевезення, є дуже бажаною»



Андрій Бузинний
Юрист ЮК «Правова допомога»

☞ Коментар матеріалу

Статтю 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Тому будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції.

Виходячи з цього податківці, маючи сумніви щодо фактичного проведення операції, визнають такі операції «безтоварними» чи «нереальними», донараховуючи податкові зобов'язання всім суб'єктам господарювання, причетним до ланцюга пов'язаних угод. При цьому найпоширенішою підставою для виникнення сумнівів на сьогодні є наявність у такому ланцюгу так званих податкових ям чи «фірм-одноденок», які, наприклад, не мають потужностей для перевезення чи зберігання партії товару (відсутні склади, персонал, автотранспорт тощо).

Проблемою для господарюючих суб'єктів є той факт, що більшість із них не має можливості

простежити весь ланцюг руху товару, тому вони й не можуть знати, наскільки та чи інша угода є «безпечною». І лише тоді, коли податкова вказує, що угода визнається нікчемною відповідно до ст. 228 (правочин, що порушує публічний порядок) чи фіктивною (ст. 234), суб'єкт господарювання дізнається про можливі приховані факти «походження» товару. У будь-якому разі, якщо операція відбулася, товари чи послуги поставлені й усе це оформлено належною документацією, є високий шанс довести свою правоту в суді: представники Феміди на сьогодні дедалі частіше задовольняють позовні вимоги щодо скасування рішень податківців.

Короткий аналіз судової практики дозволяє акцентувати на наступних висновках судових органів.

По-перше, досить сталою є позиція судової влади щодо того, що актами чи рішеннями податкової служби не може встановлюватися нікчемність правочину та застосовуватись відповідні правові наслідки.

Як вказано в постанові Вищого адміністративного суду України від 14.11.2012 г. № К/9991/50772/12, навіть за наявності ознак нікчемності правочину податкові органи мають право лише звертатися до судів з позовами про стягнення в дохід держави коштів, отриманих по правочинах, здійснених з метою, що свідомо суперечить інтересам держави і

суспільства, посиляючись на їх нікчемність. Крім того, зазначається, що «жодним законом не передбачено право органу державної податкової служби самостійно, у позасудовому порядку, визнавати нікчемними правочини і дані, вказані платником податків у податкових деклараціях».

По-друге, належне документальне оформлення правочину є запорукою скасування рішення податкової з причин «безтоварності» чи «нереальності». При цьому обов'язковими документами є товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, акти виконаних робіт (наданих послуг), податкові накладні. Водночас, трапляються рішення, в яких вказується що відсутність належним чином оформлених товарно-транспортних накладних чи подорожнього листа не є самостійною та достатньою підставою для визнання угоди «безтоварною». Зокрема, в ухвалі ВАСУ від 19.07.2012 р. № К-30744/10 зазначається, що товарно-транспортна накладна та подорожній лист не є документами первинного бухгалтерського обліку, що підтверджують купівлю-продаж товарів.

Таким чином, наявність документів, що підтверджують перевезення, є дуже бажаною, оскільки посилює позицію суб'єкта господарювання, проте їх відсутність сама по собі не вказує на протилежне – основу доведення складає наявність первинних бухгалтерських документів. **✎**