

## 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)

*(Продовження. Початок у № 15 (357) від 9 квітня 2013 року)***Європейська практика**

Оскільки податкова служба має звернутися до суду з питанням про визнання договору недійсним, то виникає питання чи є вона належним позивачем у цивільному процесі у співвідношенні із обов'язками платника податків? На ці питання дає відповідь практика Європейського суду з прав людини.

Щодо розуміння цивільних прав і обов'язків. У практиці ЄСПЛ виникали питання щодо інтерпретації ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – ЄКПЛ) у частині формулювання «... при вирішенні спору щодо... цивільних прав і обов'язків», якому він надав широке тлумачення:

«Для того щоб частина перша ст. 6 могла бути застосована до справи, не обов'язково, аби обидві сторони процесу були приватними особами, як вважає більшість Комісії та уряд. Формулювання частини першої ст. 6 є набагато ширшим...»

Характер законодавства, яке регулює вирішення питань (цивільне, комерційне, адміністративне і т.д.), і характер органу, якому надана юрисдикція за предметом спору (звичайний суд, адміністративний орган і т.ін.), таким чином, не мають значення» (Ringeisen v. Austria (1971), para. 94).

В і д о м и й в і т ч и з н и й

правознавець, суддя ЄСПЛ ad hoc С. Шевчук визначає такі елементи застосування частини 1 ст. 6 ЄКПЛ: а) наявність безпосереднього і серйозного спору чи оспорування прав та обов'язків, які мають певну – хоча і спірну – підставу в національному праві; б) результат цієї справи має вирішальний характер стосовно таких прав і обов'язків, а також має бути наявний безпосередній зв'язок між рішенням у справі та правами і обов'язками; в) такі права та обов'язки мають бути цивільними за своїм характером, при цьому береться до уваги «матеріальний зміст і дія права», а не його класифікація в національному праві, та «об'єкт і цілі Конвенції та національних правових систем Договірних держав» (С. Шевчук. Судовий захист прав людини. Практика Європейського суду з прав людини у контексті західної традиції права. К.: Реферат, 2010. С. 298–299.).

Щодо обов'язку приватних осіб платити податки та легітимність втручання у здійснення цивільних прав. Для встановлення обов'язку платити податки мають бути достатні й обґрунтовані підстави, що виражають легітимність втручання податкової служби у здійснення цивільних прав, які не можуть посягати на сутність їхнього змісту:

«Згідно з усталеною практикою Суду, будь-яке втручання, у тому числі втручання як результат застосування заходу, спрямованого на забезпечення сплати податків, має визначати «розумний баланс» між вимогами загальних інтересів і необхідними умовами захисту основних прав людини.

Завдання з досягнення такого балансу відображене у структурі статті 1 [ЄКПЛ] в цілому і в п. 2, зокрема. Має зберігатися розумна розмірність

«ДЛЯ ВСТАНОВЛЕННЯ ОБОВ'ЯЗКУ ПЛАТИТИ ПОДАТКИ МАЮТЬ БУТИ ДОСТАТНІ Й ОБґРУНТОВАНІ ПІДСТАВИ, ЩО ВИРАЖАЮТЬ ЛЕГІТИМНІСТЬ ВТРУЧАННЯ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ У ЗДІЙСНЕННЯ ЦИВІЛЬНИХ ПРАВ, ЯКІ НЕ МОЖУТЬ ПОСЯГАТИ НА СУТНІСТЬ ЇХНЬОГО ЗМІСТУ»

між використовуваними засобами і метою, що переслідується.

Між іншим, для з'ясування питання про виконання цієї вимоги, Договірна Держава, особливо коли вона розробляє і впроваджує у життя політику в сфері оподаткування, користується широкою свободою розсуду, і суд буде визнавати законним рішення у тому, що стосується загальних інтересів, за винятком, коли таке рішення явно не має розумного обґрунтування» (National & Province Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society vs. United Kingdom, 80).

Таким чином, визнання договору «нереальним» на основі адміністративного рішення податкової служби є надмірним втручанням у сферу права власності та свободи підприємницької діяльності, яким істотно

звужується сутність змісту цих основоположних прав і свобод. З метою додержання вимог правової державності і верховенства права податкова служба у подібних ситуаціях має звертатися із цивільним позовом про визнання договорів нікчемними на підставі ст. 228 ЦК. Мовчання ПК з цього приводу немає якогось вирішального значення, оскільки виходячи із засад розумності права як компонента верховенства права (частина перша ст. 8 Конституції) матеріальною підставою тут слугують положення цивільного законодавства, а процесуальною – положення цивільно-процесуального.

**Висновки. Алгоритм дій: податкова служба і платник податків**

Основна проблема в тому, що, визнаючи договори недійсними, податкова служба не вважає відповідні витрати валовими витратами, відтак збільшує суму до сплати. Також доволі сумнівною є практика застосування податковою службою положень ст. 94 ПК, яка передбачає адміністративний арешт майна, у поєднанні з адміністративними процедурами нібито визнання договорів «нереальними».

По суті, така практика загрожує паралічем ділової активності суб'єктів підприємницької діяльності, і її слід розглядати як свавільну, яка виходить за межі владних повноважень податкової служби. При цьому потрібно також пам'ятати, що відповідно до Рішення Конституційного Суду України від 24 березня 2005 року № 2-рп навіть за наявності підстав для застосування адміністративного арешту майна платника податків з боку податкової служби

**«Наявності самих лише первинних документів найчастіше недостатньо»****Ольга Ускова**Адвокат, партнер  
АО «Протекція права»

☞ Коментар матеріал

Лист ВАСУ від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11, по істині, можна назвати реформаторським. Своім листом ВАСУ надав податковим органам право самостійно визначати реальність господарських операцій між суб'єктами господарювання та в разі наявності будь-яких сумнівів визнавати угоди недійсними.

Останні під час проведення перевірок платників податків належним чином не обґрунтовували як документальні, так і юридичні підстави для визнання правочинів недійсними, послаючись при цьому зазвичай на ст. 203, 215, 216, 228

ЦК України та на відсутність у контрагента матеріально-технічних і трудових ресурсів для надання певних послуг, виконання робіт, що підтверджується в кращому випадку Актом перевірки такого недобросовісного контрагента, а в гіршому – юридичними висновками самої податкової служби про фіктивну діяльність компанії.

Однак для того, щоб визнавати правочин нікчемним на підставі статті 228 ЦКУ країни, необхідно мати належні та допустимі докази.

Так, відповідно до Постанови Пленуму Верховного Суду України № 9 від 06.11.2009 року «Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними» 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 при вчиненні правочину, який порушує публічний порядок,

«може бути вирок суду, постановлений у кримінальній справі, щодо знищення, пошкодження майна чи незаконного заволодіння ним тощо». У складі цивільного правопорушення, передбаченого ст. 228 ЦК України, міститься обов'язкова ознака – специфічна мета – порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина, знищення, пошкодження майна фізичної або юридичної особи, держави, яка має бути доведена через мету відповідного керівника. Слід зазначити, що наявність мети, зазначеної в диспозиції ст. 228 ЦК України, у фізичної особи тягне кримінальну відповідальність за відповідними статтями КК України за скоєний злочин, замах на злочин або готування до злочину.

Проте на практиці рішення суду залежить від документального наповнення підтвердження «реальності» здійснених господарських операцій. Причому наявності самих лише первинних документів найчастіше недостатньо. Хоча чинне

податкове законодавство чітко зазначає, що документальним підтвердженням при нарахуванні та сплаті податків є саме первинні документи. Такий стан речей суперечить і КАС України, зокрема, відповідно до ч. 2 ст. 71 КАС України в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дій чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову. Втім, суди досить часто ігнорують зазначену норму та вимагають від платника податків надання досить великого переліку документів для підтвердження реальності господарських операцій.

На боці платників податків останнім часом стоїть і ВАСУ. Зокрема, мої доводи та аргументи про недопустимість визнання правочинів нікчемними, з боку податкових органів були прийняті лише на стадії касаційного оскарження. ☞

має додержуватися розмірність шляхом накладання адміністративного арешту лише на те майно, з якого обчислюється податкове зобов'язання, а не на всі майнові активи платника податків.

У всякому разі платники податків можуть наполягати на узгодженні сум податкових зобов'язань у порядку ст. 54.3 ПК, а в разі спроби нібито визнання працівниками податкової служби їх цивільного договору/договорів «нереальними», наголошувати на неправомірності такої практики. А у разі непогодження наполягати, що саме прокуратура може із залученням в якості третьої сторони податкової служби звертатися до суду в порядку цивільного судочинства про визнання договору нікчемним на підставі ст. 228 ЦК.

Також слід звернути увагу на суперечність статті 41 Конституції положенню ст. 94.10 ПК, яке встановлює 96-годинний строк для перевірки судом обґрунтованості застосування адміністративного арешту на майно, до якого при цьому не входять добові години вихідних і святкових днів, оскільки він є нерозумним, а тому надмірним і таким, що посягає на сутність змісту права власності та права на свободу підприємницької діяльності. У цьому аспекті можна наголошувати, що положення Конституції є нормами прямої дії, які породжують безпосередньо права та обов'язки.

Оскільки йдеться про визначення правомірності договорів цивільно-правового характеру, платники податків можуть наполягати на належному додержанні податковою службою та судовими органами і застосування практики ЄСПЛ, яка ґрунтується на положеннях ст. 6 і ст. 1 Першого протоколу ЄКПЛ і практики ЄСПЛ, які в Україні на основі Закону № 5463-17 про виконання рішень та застосування

практики ЄСПЛ визнаються джерелами права. У силу цих положень у разі виникнення сумнівів у дійсності цивільно-правових договорів вони мають вирішуватися саме у порядку цивільно-правового судочинства, залежно від чого й визначається обсяг грошових зобов'язань платника податків.

У цьому контексті є незрозумілою практика деяких юридичних консалтингових компаній (наведена у № 13, 25 «Юридичної газети» за 2011 р.), які при такому неоднозначному застосуванні поточного законодавства, що суперечить конституційному порядку та нормам міжнародного права, віддають перевагу положенням податкового законодавства у разі виникнення підстав вважати, що договори можуть бути недійсними. Недодержання вимог ділової етики з боку окремих представників консалтингових компаній також ставить під удар ефективність здійснення ними функцій представництва і захисту прав і законних інтересів приватних осіб, добросовісність додержання яких саме лежить в основі належного виконання податкових зобов'язань. Звісно, це не означає, що правники повинні захищати недобросовісних платників податків, однак основною функцією правника при цьому є захист майнових прав та інтересів приватних осіб та додержання вимог належної правової процедури у ході адміністративної і судової практики.

Насамкінець, суперечить конституційним засадам поділу влади (ст. 6), законності (частина друга ст. 19) і незалежності суду (частина перша ст. 126) практика вищих спеціалізованих судів шляхом розсилання листів вищестоящим судам щодо застосування законодавства, оскільки такі питання мають вирішуватися шляхом оскарження судових рішень. **✎**

### «Висновки перевіряючих ідуть врозріз із практикою ВАСУ»



**Лілія Литвинець**  
Адвокат ПГ «Домініон»

☞ Коментує матеріал

Дедалі більше дивує юридична безграмотність і непрофесійність працівників податкової служби, оскільки в одному акті податкової перевірки (далі – Акт) можна побачити визнання одного й того самого правочину то нікчемним, то недійсним, то фіктивним, а інколи й взагалі вигадуються нові юридичні поняття, як то «нереальний» або «сумнівний».

Однак податкові органи не мають компетенції визнавати правочин недійсним або фіктивним, оскільки відповідно до ст. 215 та ст. 234 ЦК України таке право мають лише суди.

Головною ж підставою вважати правочин нікчемним є його недійсність, встановлена законом (ч. 2 ст. 215 ЦК України). Крім того, нікчемним є правочин, який порушує публічний порядок (ст. 228 ЦК України).

Звертаю увагу, що у складі цивільного правопорушення, передбаченого ст. 228 ЦК України, міститься обов'язкова ознака – специфічна мета, а саме: порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина, знищення, пошкодження та незаконне заволодіння майном фізичної або юридичної особи та держави.

При цьому наявність мети, зазначеної у ст. 228 ЦК України, тягне кримінальну відповідальність. А отже, така мета юридичної особи може бути доведена лише обвинувальним вироком відносно її керівника – фізичної особи, яка на момент укладання угоди виконувала представницькі функції за статутом або за довіреністю.

Таку ж позицію займає і Пленум

Верховного Суду України у постанові від 06.11.2009 р. № 9 «Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними» та Вищий адміністративний суд України у постанові від 14.11.2012 р. у справі № К/9991/50772/12.

А отже, у разі відсутності прямої норми закону, яка встановлює той чи інший правочин недійсним, або вироку в кримінальній справі про заволодіння майном держави, податкові органи взагалі не мають права казати про нікчемність правочину.

Зазначені ж в Акті висновки щодо нікчемності правочину є суто суб'єктивною думкою податкового інспектора і не можуть бути підставою для збільшення податкових зобов'язань платника податків.

Свою чітку позицію з цього приводу висловив Вищий адміністративний суд України у постанові від 14.11.2012 р. у справі № К/9991/50772/12, який зазначає, що навіть за наявності ознак нікчемності правочину податкові органи мають право лише звернутися до суду з позовом про стягнення в дохід держави коштів, отриманих по правочинах, здійснених з метою, що суперечать інтересам держави і суспільства, посилюючись на їх нікчемність.

Таким чином, жодним законом не передбачено право податкової служби самостійно, у позасудовому порядку, визнавати правочини нікчемними, фіктивними або недійсними.

Зважаючи на це, податкові повідомлення-рішення, прийняті на підставі актів, у яких податкові органи визнали правочин нікчемним, підлягають скасуванню як прийняті на підставі неналежного та недопустимого доказу. Однак, незважаючи на це, суди зазвичай і надалі вимагають доведення реальності вчинення спірного правочину. **✎**

### «Зазначені в Акті висновки щодо нікчемності правочину є суто суб'єктивною думкою податкового інспектора»



**Віталій Мазур**  
Старший юрист  
ЮФ Pragma

☞ Коментує матеріал

Дедалі більше дивує юридична безграмотність і непрофесійність працівників податкової служби, оскільки в одному акті податкової перевірки (далі – Акт) можна побачити визнання одного й того самого правочину то нікчемним, то недійсним, то фіктивним, а інколи й взагалі вигадуються нові юридичні поняття, як то «нереальний» або «сумнівний».

Однак податкові органи не мають компетенції визнавати правочин недійсним або фіктивним, оскільки відповідно до ст. 215 та ст. 234 ЦК України

таке право мають лише суди.

Головною ж підставою вважати правочин нікчемним є його недійсність, встановлена законом (ч. 2 ст. 215 ЦК України). Крім того, нікчемним є правочин, який порушує публічний порядок (ст. 228 ЦК України).

Звертаю увагу, що у складі цивільного правопорушення, передбаченого ст. 228 ЦК України, міститься обов'язкова ознака – специфічна мета, а саме: порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина, знищення, пошкодження та незаконне заволодіння майном фізичної або юридичної особи та держави.

При цьому наявність мети, зазначеної у ст. 228 ЦК України, тягне кримінальну відповідальність. А отже, така мета юридичної особи може бути доведена лише обвинувальним вироком відносно її керівника – фізичної особи, яка на момент укладання угоди виконувала представницькі функції за статутом

або за довіреністю.

Таку ж позицію займає і Пленум Верховного Суду України у постанові від 06.11.2009 р. № 9 «Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними» та Вищий адміністративний суд України у постанові від 14.11.2012 р. у справі № К/9991/50772/12.

А отже, у разі відсутності прямої норми закону, яка встановлює той чи інший правочин недійсним, або вироку в кримінальній справі про заволодіння майном держави, податкові органи взагалі не мають права казати про нікчемність правочину.

Зазначені ж в Акті висновки щодо нікчемності правочину є суто суб'єктивною думкою податкового інспектора і не можуть бути підставою для збільшення податкових зобов'язань платника податків.

Свою чітку позицію з цього приводу висловив Вищий адміністративний суд

України у постанові від 14.11.2012 р. у справі № К/9991/50772/12, який зазначає, що навіть за наявності ознак нікчемності правочину податкові органи мають право лише звернутися до суду з позовом про стягнення в дохід держави коштів, отриманих по правочинах, здійснених з метою, що суперечать інтересам держави і суспільства, посилюючись на їх нікчемність.

Таким чином, жодним законом не передбачено право податкової служби самостійно, у позасудовому порядку, визнавати правочини нікчемними, фіктивними або недійсними.

Зважаючи на це, податкові повідомлення-рішення, прийняті на підставі актів, у яких податкові органи визнали правочин нікчемним, підлягають скасуванню як прийняті на підставі неналежного та недопустимого доказу. Однак, незважаючи на це, суди зазвичай і надалі вимагають доведення реальності вчинення спірного правочину. **✎**