

## ОСОБЕННОСТИ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В УКРАИНЕ ПРИ УСТАНОВЛЕНИИ НИЧТОЖНОЙ СДЕЛКИ В СФЕРЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

*Статья посвящена исследованию юридической природы ничтожной сделки в сфере налоговых правоотношений в Украине и последствиям ее влияния на права налогоплательщиков. Проведен правовой анализ закрепления в процессуально-правовых нормах оснований обжалования решений налоговых органов, принятых вследствие ничтожной сделки с установленной последовательностью их применения.*

### Введение

Критериями юридической природы правовой сделки является действие субъекта гражданских правоотношений, которое направлено на установление, изменение или прекращение прав и обязанностей сторон такой правовой сделки. Однако, на сегодня и до сих пор невозможно определиться с ничтожной сделкой в сфере налоговых правоотношений, что предопределяет совершенствование трактовки норм налогового законодательства как судами, так и органами государственной налоговой службы, с целью уменьшения потерь бюджетных поступлений и установления однозначной позиции в решении подобных споров.

На сегодня вопрос о ничтожной сделке в сфере налоговых правоотношений остается открытой и актуальной темой. Отдельные аспекты исследовались в трудах С.С. Алексеева, И.И. Бабина, Л.К. Вороновой, Н.П. Кучерявенка, Д.М. Лукьянец, Г.В. Петровой и других ученых.

Невзирая на большой спектр научных трудов, посвященных этой проблематике, к сожалению, именно ничтожные сделки в сфере налоговых правоотношений проанализированы недостаточно, что не могло не повлиять на уровень исследования гарантий защиты прав налогоплательщиков.

Целью данной статьи является проведение общего анализа понятий “действия”, “правовой акт индивидуального действия” и “ничтожная сделка” и их взаимосвязи. Необходимо исследовать основания применения установленных способов защиты права налогоплательщиков на обжалование решений налоговых органов, принятых в результате ничтожной сделки.

### Основная часть

Практическая необходимость раскрытия указанных понятий обусловлена возникновением проблем и сложностей в определении правовой природы ничтожной сделки не только органами государственной налоговой службы, но и судами по делам о признании недействительными решений органов государственной налоговой службы относительно суммы денежного обязательства налогоплательщика, о возмещении из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, об обязательстве предоставить вывод, о взыскании средств по ничтожным сделкам и др. Это, в свою очередь, побуждает налогоплательщика применять иные, незаконные меры, направленные на защиту своих интересов.

В частности, правовая сделка – правомерное, то есть не запрещенное законом, волевое действие субъекта гражданских правоотношений, которое направлено на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. В налоговой сфере это действие, совершенное налогоплательщиком, порождает возникновение определенных правоотношений – юридическую обязанность перед другой стороной правовой сделки и налоговую обязанность перед государственным налоговым органом относительно корректировки в бухгалтерском учете налогового кредита или налоговых обязательств.

Понятие “действие”, “действия”, имеет несколько значений: работа, деятельность, осуществление чего-либо; деяние, акт, акция; совокупность поступков кого-нибудь; работа, функционирование какой-либо машины, агрегата, предприятия; в действии – с применением к конкретным условиям на практике; влияние на кого-, почему-либо/выявление силы, энергии чего-либо; совокупность и развитие событий в литературных произведениях, кино и другое; сюжет; операции, связанные с вооруженной борьбой [1, с. 774]. Из определения понятия “акт”, которое предоставляется в толковых словарях [1, с. 30] следует то, что оно имеет три значения: 1. Отдельное проявление какой-либо деятельности; действие, событие, поступок. 2. Законченная часть театрального представления, драматического произведения; действие. 3. Писанный указ, грамота, постановление государственного, общественного значения; Официальный документ, протокол, запись о каком-либо факте.

Таким образом, анализируя указанные определения, можно прийти к заключению, что действие является волевым актом, отличается от нормативно-правовых актов или правовых актов индивидуального характера по способу внешнего выражения в виде устного вещания, конклюден-

тного движения, возможно и в форме письменного документа, но который не является актом индивидуального действия, то есть не идентифицирует его, и который является следствием возникновения, изменения, прекращения правоотношений. То есть, в сфере налоговых правоотношений в основание позиции, предопределяющей установление ничтожной сделки, положены не действия, направленные на возникновение или прекращение самой сделки, а именно последствия такой сделки, отображенные в бухгалтерском учете налогоплательщика. В этом случае в результате установления ничтожной сделки следует корректировка в бухгалтерском учете налогового кредита или же доначисление денежных обязательств налогоплательщика и принятие налоговым органом актов индивидуального действия (налоговое уведомление-решение или решение).

Целью защиты субъективного права при обжаловании принятого налогового уведомления-решения в виде признания недействительным такого решения есть прекращение возникших на основании ничтожной сделки правоотношений и возобновление нарушенных прав. Данный способ защиты нарушенного права закреплен как в нормах материального права (ст. 56 НК Украины), так и процессуального права (ст. 2 КАС Украины). Но в соответствии с процессуальными нормами такая защита прав гарантируется лишь для налогоплательщика, относительно которого принято решение налогового органа. Однако, может ли осуществить такое действие не сам налогоплательщик, в нарушение интересов которого принято контролирующим органом обжалованное решение, а другой налогоплательщик, как, например, контрагент такого налогоплательщика, относительно которого не принято соответствующее решение, но факты установлены в результате документальной проверки, на основании которых принято такое решение, нарушают также интересы контрагента как добросовестного налогоплательщика.

С этой целью целесообразно установить как факт совершения правовой сделки, так и проведение оценки такой правовой сделки на предмет ее правомерности, в результате чего устанавливается факт нарушения прав налогоплательщиков. Проанализируем действующее законодательство Украины и судебную практику на предмет соответствия в них такого способа защиты права, с помощью которого возможно защитить право налогоплательщика от противоправных действий органов государственной налоговой службы.

Самыми распространенными юридическими фактами в форме действий являются договора (соглашения), которые имеют место не только в гражданско-правовых и хозяйственно-правовых, но и в налоговых правоотношениях. Теория административного права содержит правовую категорию “административный договор”, под которым понимается “система взаимных обязательств между названными в акте управления субъектами, формирование и выполнение которых имеет целью решение определенных государством заданий” [2, с. 208], или “соглашение двух или более субъектов административного права, один из которых всегда явля-

ется субъектом исполнительной власти. Это многосторонний акт, с помощью которого возникают, изменяются или прекращаются взаимные права и обязанности сторон [3, с. 141]. Эти определения категории “административный договор” свидетельствуют о том, что обязательным признаком такого договора является дву- или многосторонность соглашения и ее должное документальное оформление.

Конститутивным признаком правовой сделки как юридического факта есть правомерность. Термин “правомерность” определяет поступки (деяния), которые не противоречат предписаниям правовых норм или основным принципам права определенного государства [4, с. 219]. Так, правомерные действия – действия, которые происходят в соответствии с требованиями налоговых норм или не противоречат им [5, с. 70-71]. В свою очередь, правомерное поведение – это поведение, которое отвечает предписаниям правовых норм [6, с. 500]. Презумпция правомерности правовой сделки закреплена в ст. 204 ГК Украины [7] и может быть опровергнута в первую очередь нормой закона, которая содержит соответствующий запрет. Из основания установления правомерности правовой сделки с учетом правовых предписаний статьи 215 ГК Украины необходимо размежевывать виды недействительности правовых сделок: ничтожные сделки – если их недействительность установлена законом (часть первая статьи 219, часть первая статьи 220, часть первая статьи 224 ГК Украины), и оспариваемые – если их недействительность прямо не установлена законом, но одна из сторон или другое заинтересованное лицо отрицает их действительность на основаниях, установленных законом (часть вторая статьи 222, часть вторая статьи 223, часть первая статьи 225 ГК Украины [7]). Ничтожная сделка является недействительной через несоответствие ее требованиям закона и в этом случае признания такой сделки недействительной судом не требуется. Что касается оспариваемой правовой сделки, то она может быть признана недействительной лишь по решению суда. То есть, с учетом указанного сделка является правомерной, если ее недействительность прямо не установлена законом или если она не признана судом недействительной.

В налоговых правоотношениях определяющим фактором для формирования налогового кредита плательщиком налога на добавленную стоимость является дальнейшее использование таких товаров в налогооблагаемых операциях в пределах хозяйственной деятельности такого лица – плательщика налога.

Такой факт использования поставленных товаров в хозяйственной деятельности есть подтверждение реальности осуществления хозяйственной операции на основании правовой сделки (договора) и ее правомерности. Как правило, по результатам проверки налогоплательщика устанавливается следующее: отсутствие необходимых условий для результатов соответствующей хозяйственной, экономической деятельности, технического персонала, основных фондов, производственных активов, складских помещений и транспортных средств и другое, следовательно, и от-

сутствующая финансово-хозяйственная деятельность. В частности, на такой факт обращает внимание Высший административный суд Украины в письме от 02.06.2010 г. № 742/11/13-11 “Относительно одинакового применении административными судами отдельных предписаний Налогового кодекса Украины и Кодекса административного судопроизводства” [8]. Поскольку основным условием формирования налогового кредита является дальнейшее использование таких товаров в налогооблагаемых операциях в пределах хозяйственной деятельности плательщика налога. С этой целью необходимо установить, что является основным видом деятельности налогоплательщика, и проанализировать операции по приобретению товаров (услуг), что именно целью дальнейшей их реализации является деятельностью такого налогоплательщика, направленной на получение дохода, то есть хозяйственной деятельностью.

Хотя, из определения налогового правонарушения, приведенного в ст. 109 Налогового кодекса Украины [9], не прослеживается вина. Однако, вина является неотъемлемой частью состава любого правонарушения. Согласно правовых положений абз. 6, 7 п. 18 Постановления Пленума Верховного суда Украины “О судебной практике рассмотрения гражданских дел о признаниях правовых сделок недействительными” от 6 ноября 2009 года № 9 [10] отмечено, что при квалификации правовой сделки в соответствии со статьей 228 ГК Украины должна учитываться вина, которая выражается в намерении нарушить публичный порядок сторонами правовой сделки или одной из сторон. Доказательством вины может быть приговор суда, вынесенный по уголовному делу относительно уничтожения, повреждения имущества или незаконного завладения им. В частности, на такое доказательство акцентировано внимание в Постановлении Высшего административного суда Украины от 22.12.2010 г. по делу К-22232/10 по иску ООО ВФ “Иприс” к ГНИ в Коминтерновском районе г. Харькова [11]. То есть основным доказательством данной категории дел является существование приговоров суда в уголовных делах, которыми бы устанавливался факт фиктивного предпринимательства.

По нашему мнению, при установлении ничтожной сделки в налоговых правоотношениях целесообразно выделить следующие основные правовые аспекты: установление факта, когда выявляется цель, которая заведомо противоречит интересам государства и общества; установление факта, когда соглашения (договора), заключенные налогоплательщиками, не вызывают реального наступления правовых последствий; порядок и сроки применения конфискационных санкций за ничтожной сделкой.

Как уже отмечалось, в статье 56 НК Украины [9] и статье 2 КАС Украины [12] установлено право на обжалование решений налоговых органов. Но в правовой норме закреплено лишь право на обжалование. самого способа защиты права налогоплательщиков в случае совершения ничтожной сделки не установлено. Согласно статьи 208 ХК Украины [13], право на обращение к суду с исковыми требованиями относительно

применения конфискационных санкций имеют органы государственной налоговой службы, которые подлежат рассмотрению и решаются по существу с учетом сроков применения административно-хозяйственных санкций, предусмотренных статьей 250 ХК Украины. То есть такие иски направлены на взыскание с налогоплательщиков в доход государства средств, полученных в результате правовых сделок, совершенных с целью, которая заведомо противоречит интересам государства и общества, ссылаясь на их ничтожность.

Проанализируем процессуальные нормы по факту закрепления таких способов защиты для налогоплательщика. Учитывая правовые положения процессуальных норм, налогоплательщик (контрагент) не имеет права обжаловать решение или акт документальной проверки, принятый в результате проверки другого налогоплательщика, с которым у него были соответствующие хозяйственные отношения, например, в случае установления ничтожной сделки, в результате которой налогоплательщику были доначислены налоговые обязательства или снят налоговый кредит. Поскольку решение принимается относительно налогоплательщика, который подлежал проверке и, соответственно, право на обжалование правовых актов индивидуального действия имеет лишь такой налогоплательщик. Но в случае доначисления налоговых обязательств налогоплательщик имеет право подать иск в регрессном порядке к контрагенту относительно взаимоотношений, с которым правовая сделка была признана ничтожной. Хотя в подпункте 17.1.7 п. 17.1 в. 17 НК Украины [9] установлено право налогоплательщиков обжаловать в порядке, установленном этим Кодексом, решение, действия (бездействия) контролирующих органов (должностных лиц); в то же время право на обжалование действий (бездействия) в административном порядке не установлено, в частности, и относительно ничтожной сделки, установленной актом проверки. Поэтому целесообразно включить норму, которая обеспечит надлежащую защиту прав налогоплательщиков, не только тех, относительно которых принимается налоговое уведомление-решение или решение, но и других налогоплательщиков (контрагентов), по факту признания сделки ничтожной.

### Заключение

Таким образом, к недостаткам налогового законодательства в Украине следует отнести отсутствие оснований для применения способа защиты для налогоплательщиков при установлении ничтожной сделки. В законе отсутствует определение понятий “ничтожная налоговая сделка”, “налоговая сделка”, то есть того объекта, на который направлен сам способ защиты права.

С этой позиции обоснована целесообразность ввода на законодательном уровне понятия “ничтожной налоговой сделки”, под которым предлагаем понимать – действия налогоплательщиков, направленные на ук-

лонение от уплаты налогов путем установления, изменения или прекращения прав и обязанностей в сфере правоотношений, которые сложились в процессе заключения и выполнения хозяйственных договоров между плательщиками налога, которые отображают в своем налоговом учете суммы налогового кредита или бюджетного возмещения по результатам приобретения товаров (услуг), и производителем или импортером этих товаров (услуг).

Также является необходимым урегулировать на законодательном уровне специфику применения последствий ничтожной сделки и урегулировать правоотношения, которые возникают в случае установления такой правовой сделки, которая обеспечит надлежащую защиту прав налогоплательщиков, не только тех, относительно которых принимается налоговое уведомление-решение или решение, но и других налогоплательщиков (контрагентов) по факту признания сделки ничтожной. Ведь в следствии ничтожной сделки возникает потребность в установлении, прекращении или возобновлении определенных правоотношений сторон такой правовой сделки.

### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Новый толковый словарь украинского языка : в 4 т. / сост.: В. Яременко, О. Слипущко. – К. : Издательство “Аконит”, 1999. – Т. 1. – 910 с.
2. **Колпаков, В.К.** Административное право Украины : учебник / В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко. – К. : Юринком Интер, 2003. – 544 с.
3. Административное право Украины : учебное пособие / Ю.П. Битяк [и др.] ; под ред. Ю.П. Битяка. – Харьков : Право, 2001. – 528 с.
4. Юридические сроки : толковый словарь / В.Г. Гончаренко [и др.] ; под ред. В.Г. Гончаренко. – 2-е изд. – К. : Лыбидь, 2004. – 320 с.
5. **Погребной, И.М.** Теория права : учеб. пособ. / И.М. Погребной, А.М. Шульга. – Харьков : Ун-т внутр. дел, 1998. – 149 с.
6. **Сухонос, В.В.** Теория государства и права : учебное пособие / В.В. Сухонос. – Сумы : ВТД “Университетская книга”, 2005. – 536 с.
7. Гражданский кодекс Украины : комментарий / под общ. ред. С.О. Харитонова, О.М. Калитенко. – Одесса : Юридическая литература, 2004. – 1112 с.
8. Относительно одинакового применения административными судами отдельных предписаний Налогового кодекса Украины и Кодекса административного судопроизводства : Лист Высшего административного суда Украины : офиц. текст : от 02.06.2010 г. № 742/11/13-11 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2011. – № 49.
9. Налоговый кодекс Украины // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.
10. О судебной практике рассмотрения гражданских дел о признаниях, правовых сделок, недействительными : Постановление Пленума Верховного суда Украины : офиц. текст : от 06.11.2009 г. № 9 // Бюллетень законодательства и юридической практики Украины. – 2009. – № 11.
11. О признании, налогового уведомления-решения, недействительным : Постановление Высшего административного суда : офиц. текст : от 22.12.2010 г.

- № К-22232/10 // Судебная практика Высшего административного суда. – 2010. – № 2.
12. Кодекс административного судопроизводства Украины // Закон Украины : офиц. Текст : по состоянию на 1 сентября 2010 года. – К. : Атика, 2010. – 152 с.
13. Хозяйственный кодекс Украины : научно-практический комментарий / Г.Л. Знаменський [и др.] ; под общ. ред. В.К. Макутова. – К. : Юринком Интер, 2004. – 688 с.

Поступила в редакцию 20.08.2013 г.