

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2021.7.2.29>

OCENĄ ZASADNOŚCI UZNANIA TRANSAKCJI ZA NIEWAŻNE W TRAKCIE REALIZACJI PROCEDUR ROZWIĄZYWANIA SPORÓW PODATKOWYCH

Iryna Shuhalieieva

aspirant Katedry Prawa Finansowego

Narodowego Uniwersytetu Prawniczego imienia Jarosława Mądrego (Charków, Ukraina)

ORCID ID: 0000-0003-4310-5630

e-mail: shugaleyeva@protonmail.com

Adnotacja. Praca naukowa poświęcona jest realizacji procedur rozwiązywania sporów podatkowych, w szczególności ocenie zasadności uznania transakcji za nieważne w trakcie realizacji takich procedur. Sprawy dotyczące uznania zawartych przez podatników transakcji za nieważne przez organy nadzoru w artykule zostały wyodrębnione w odrębnej kategorii sporów podatkowych. Przeanalizowano szereg praktyk sądowych dotyczących oceny przez organ nadzoru zasadności i legalności zawartych przez podatników transakcji. W artykule podkreślono, że charakteryzując sądowy aspekt uznania transakcji za nieważne, należy pamiętać o konieczności udowodnienia niewłaściwego celu takiej transakcji. Zgodnie z wynikami badań autor doszedł do wniosku, że organy nadzoru, podobnie jak inne organy władzy państwowej, powinny działać wyłącznie w ramach przyznanych im uprawnień, co jest gwarantowane przez normy Konstytucji Ukrainy; organy nadzoru nie mają prawa do uznania transakcji za nieistotne według własnego uznania, ponieważ ustalenie tego faktu odbywa się w sądzie; skutki podatkowe nieważności transakcji mogą mieć zastosowanie tylko w przypadku stwierdzenia nieważności transakcji w postępowaniu sądowym.

Słowa kluczowe: stosunki podatkowe, spory podatkowe, procedury rozstrzygnięcia sporów podatkowych, transakcje, transakcje nieistotne, transakcje wyobrażone.

ASSESSMENT OF THE LEGALITY OF RECOGNIZING THE AGREEMENTS INVALID DURING THE IMPLEMENTATION OF TAX DISPUTE RESOLUTION PROCEDURES

Iryna Shugaleyeva

Postgraduate Student at the Department of Financial Law

Yaroslav Mudryi National Law University (Kharkiv, Ukraine)

ORCID ID: 0000-0003-4310-5630

email: shugaleyeva@protonmail.com

Abstract. Scientific work is devoted to the implementation of procedures for resolving tax disputes, in particular the assessment of the legality of invalidation of agreements during the implementation of such procedures. Cases concerning the recognition of agreements concluded by taxpayers as invalid by controlling bodies in the article are allocated to a separate category of tax disputes. An array of case law on the assessment of the legality and legality of agreements concluded by taxpayers by the controlling body is analyzed. The article emphasizes that in characterizing the judicial aspect of invalidation of agreements, it is necessary to keep in mind the need to prove the wrongful purpose of such an agreement. According to the results of the study, the author concluded that the supervisory authorities, like any other public authority, should act exclusively within the powers granted to them, which is guaranteed by the Constitution of Ukraine; supervisory authorities do not have the right to declare transactions null and void at their own discretion, as such a fact is established in court; the tax consequences of the invalidity of agreements may be applied only when the agreements are declared invalid in court.

Key words: податкові відносини, податкові спори, процедури вирішення податкових спорів, угоди, нікчемні угоди, уявні угоди.

ОЦІНКА ПРАВОМІРНОСТІ ВИЗНАННЯ УГОД НЕДІЙСНИМИ У ПЕРЕБІГУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОЦЕДУР ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Ірина Шугалєєва

аспірант кафедри фінансового права

Національного юридичного університету

імені Ярослава Мудрого (Харків, Україна)

ORCID ID: 0000-0003-4310-5630

email: shugaleyeva@protonmail.com

Анотація. Стаття присвячена реалізації процедур вирішення податкових спорів, зокрема оцінці правомірності визнання угод недійсними у перебігу реалізації таких процедур. Справи з приводу визнання укладених платниками податків угод недійсними контролюючими органами у статті виділено в окрему категорію податкових спорів.

Проаналізовано масив судової практики з приводу оцінки контролюючим органом правомірності та законності укладених платниками податків угод. У статті акцентовано увагу на тому, що, характеризуючи судовий аспект визнання угод недійсними, потрібно пам'ятати про необхідність доказування неправомірної мети такої угоди. За результатами проведеного дослідження автор дійшов висновку, що контролюючі органи, як і будь-які інші органи державної влади, мають діяти виключно у межах наданих їм повноважень, що гарантується нормами Конституції України; контролюючі органи не мають права самостійно на власний розсуд визнавати правочини нікчемними, адже встановлення такого факту відбувається у судовому порядку; податкові наслідки недійсності угод можуть застосовуватися тільки під час визначення угод недійсними в судовому порядку.

Ключові слова: податкові відносини, податкові спори, процедури вирішення податкових спорів, угоди, нікчемні угоди, уявні угоди.

Вступ. Фінансування потреб держави та територіальних громад здійснюється з різних джерел, проте найбільш вагомими з них є надходження від сплати податків. При цьому обсяги податкових надходжень залежать не лише від нормативного регулювання того або іншого податку, чіткого визначення усіх складників податкового механізму, а й від побудови моделі господарської діяльності платниками податків. Іншими словами, обсяг податкового зобов'язання часто залежить від того, яким чином платники податків оформлюють ту або іншу угоду.

Безумовно, відносини оподаткування характеризуються різним вектором інтересів їх учасників. Контролюючий орган завжди переслідує фіскальний інтерес, тоді як платники податків намагаються передбачити чинним законодавством способами зменшити своє податкове навантаження. Цього вдається досягнути за рахунок диспозитивності у регулюванні цивільних відносин шляхом обрання на власний розсуд правової форми, у якій відбувається господарська діяльність платників податків. Тому проблема оцінки правомірності визнання угод недійсними у перебігу реалізації податкових процедур набуває особливої актуальності.

Метою роботи є дослідження підстав визнання угод недійсними у перебігу реалізації податкових процедур і оцінка правомірності такого визнання. Для досягнення поставленої мети в межах статті поставлені такі завдання, як: визначення категорії справ із приводу визнання укладених платниками податків угод недійсними контролюючими органами; аналіз судової практики із приводу оцінки контролюючим органом правомірності та законності укладених платниками податків угод; визначення особливостей визнання угод недійсними в перебігу процедур реалізації податкових спорів; надання пропозицій щодо практичного вирішення проблеми оцінки правомірності визнання угод недійсними у перебігу реалізації процедур вирішення податкових спорів.

Основна частина. Через різну спрямованість інтересів між учасниками податкових відносин на практиці виникає різна оцінка правомірності їхньої діяльності. У результаті це призводить до виникнення податкових спорів. Причому справи із приводу визнання укладених платниками податків угод недійсними контролюючими органами можна виділити в окрему категорію податкових спорів. Однією із принципових рис таких спорів є їх вирішення, як правило, за участі суду. Йдеться про оскарження платниками фактів визнання контролюючим органом угод між господарюючими суб'єктами недійсними. Варто підкреслити, що контролюючі органи при цьому часто використовують оціночні поняття під час аргументації своєї позиції про визнання правочинів уявними або нікчемними.

Цілком очевидно, що в цьому разі доречно говорити про міжгалузеві відносини. При цьому часто контролюючий орган виходить за межі власних повноважень, коли визнає неправомірність укладання платником податків цивільно-правових угод із підстав, зумовлених, на його думку, невідповідністю укладеної угоди реальним цілям фінансової операції. На практиці такий підхід контролюючих органів тривалий час створював незручності для платників податків, і вони зверталися до суду з метою захисту своїх законних прав та інтересів.

Характеризуючи судову практику з приводу оцінки контролюючим органом правомірності та законності укладених платниками податків угод, варто звернути увагу на наявність протилежних позицій, які існували раніше. Так, Вищий адміністративний суд України у Листі від 02.06.2011 року № 742/11/13-11 (Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України, 2011) робив наголос на те, що в податкових правовідносинах не може застосовуватися презумпція правомірності угод, яка передбачена у ст. 204 Цивільного кодексу України (Цивільний кодекс України, 2003). Вказувалося, що має застосовуватися п. 4.1.4 Податкового кодексу України, яким встановлено презумпцію правомірності рішень платника податків (Податковий кодекс України, 2010).

Позитивна судової практика для платників податків почала з'являтися у перші роки після прийняття Податкового кодексу України. Наочним прикладом узагальнення розрізних позицій судів можна назвати ухвалення Вищим адміністративним судом України постанови, якою було окреслено найбільш принципові на той час проблеми у частині визнання договорів недійсними (Про визнання нечинним та скасування податкового повідомлення-рішення, 2012).

Найбільш принциповою позицією, що міститься у цьому акті, є фокус уваги на неправомірність визнання в позасудовому порядку контролюючими органами угод нікчемними або уявними. За фабулою розглянутої справи платником податків було оскаржено рішення контролюючого органу у межах проведення податкової перевірки про визнання укладених із іншим платником податків угод нікчемними. Основним аргументом контролюючого органу під час прийняття такого рішення було встановлення ним факту відсутності

контрагента платника податків за адресою реєстрації. Причому контролюючий орган лише посилався на відсутність контрагента за зареєстрованою адресою під час візиту своїх посадових осіб. Наслідком визнання угоди за цією обставиною недійсною стало визнання неправомірно сформованим податкового кредиту платника податку за податком на додану вартість.

У перебігу оскарження дій контролюючих органів із визнання договорів недійсними платником було надано судам першої та апеляційної інстанції документи, якими підтверджувався факт поставки товару його контрагентом (рахунки-фактури, видаткові накладні, податкові накладні). Крім того, було надано банківські виписки, що підтверджували факт повної оплати поставленого йому товару. Проте суди першої та апеляційної інстанцій відмовили платнику податків у задоволенні заявлених ним позовних вимог. Показово, що рішення судів попередніх інстанцій були скасовані Вищим адміністративним судом України, а позовні вимоги платника податків були задоволені. При цьому варто звернути увагу на низку принципово важливих висновків суду.

Так, судом було визначено головну підставу вважати правочин нікчемним – це недійсність правочину, встановлена у законодавчо визначеному порядку. Наголос зроблено на тому, що саме законом, а не розпорядчими актами у межах проведення податкових перевірок, визначається можливість визнання правочину недійсним. Суд підкреслив суб'єктивність висновків посадових осіб контролюючих органів під час проведення податкової перевірки щодо підстав недійсності правочину та констатував факт, що вони були здійснені за відсутності встановленого законодавством порядку надання інформації. Юридичним підґрунтям цієї позиції суду є положення ч. 1 ст. 204 Цивільного кодексу України (Цивільний кодекс України, 2003), де чітко зазначено, що правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним (Щодо стягнення податкового боргу з платників податків – фізичних осіб, 2012).

Другим принциповим наголосом суду стало визнання відсутності повноважень у контролюючого органу щодо визнання правочину нікчемним. Вказано, що контролюючі органи мають право звертатися до суду з позовом про стягнення в дохід держави коштів, які було отримано внаслідок укладення правочинів, що завідомо суперечать інтересам держави і суспільства. Саме у такий спосіб їх нікчемність має доводитися. Як аргумент Вищим адміністративним судом України було зазначено постанову Пленуму Вищого суду України від 06.11.2009 р. № 9, де вказано, що вимога про встановлення нікчемності правочину має розглядатися за наявності відповідного спору (Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними, 2009).

Чинним законодавством України не передбачено право контролюючого органу в позасудовому порядку на власний розсуд (самостійно) визнавати нікчемними правочини. Так само і не передбачено права контролюючого органу нівелювати вказані у податкових деклараціях платником податків показники. Конституційний припис, що міститься у ст. 19 Конституції України, не дозволяє діяти органам державної влади та їх посадовим особам поза межами наданих їм повноважень або у непередбачений Конституцією чи законами України спосіб (Конституція України, 1996).

Права контролюючих органів регламентовано ст. 20 Податкового кодексу України, при цьому в жодному з її пунктів не йдеться про можливість визнання тих чи інших угод недійсними або нікчемними (Податковий кодекс України, 2010). За цих умов посилання контролюючих органів на підстави визнання угод недійсними, що закріплені цивільним законодавством (ч. 1, 5 ст. 203, ч. 1, 2 ст. 215, ст. 216 Цивільного кодексу), не можна вважати допустимим аргументом, адже у будь-якому разі вказані норми мають застосовуватися лише у судових процедурах визнання угод недійсними (Цивільний кодекс України, 2003).

Більше того, характеризуючи судовий аспект визнання угод недійсними, потрібно пам'ятати про необхідність доказування неправомірної мети такої угоди. З цього приводу доречно звернути увагу на Постанову Пленуму Верховного Суду України № 9 від 06.11.2009 р. Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними. Зокрема, зазначається про необхідність встановлення судом у складі цивільного правопорушення, передбаченого ст. 228 Цивільного кодексу України, обов'язкової ознаки у формі специфічної мети – порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина, знищення, пошкодження майна фізичної або юридичної особи, держави, територіальної громади, незаконне заволодіння ним (Цивільний кодекс України, 2003). Виходячи з цих підстав, визнання угоди такою, що порушує публічний порядок, згідно за нормами ст. 228 Цивільного кодексу України потребує доведення наявності такої мети.

Наявність у фізичної особи вказаної у ст. 228 Цивільного кодексу України мети та її доведення у судовому порядку тягне за собою кримінальну відповідальність, адже у такому разі встановлюється факт скоєння злочину або готування до злочину (Цивільний кодекс України, 2003). Інша річ із визначенням мети юридичної особи. Безумовно, найбільш поширеною практикою є посилання у цьому разі на мету її керівника, тобто тієї фізичної особи, яка виконувала представницькі функції згідно зі статутом або довіреністю на момент укладання угоди. З цього випливає логічний висновок про необхідність спочатку підтвердити винність фізичної особи (винесення обвинувального вироку суду).

Висновки. Ураховуючи наведені аргументи і факти, потрібно підкреслити декілька принципових позицій. По-перше, контролюючі органи, як і будь-які інші органи державної влади, мають діяти виключно у межах наданих їм повноважень, що гарантується конституційною нормою. По-друге, контролюючі органи не мають права самостійно на власний розсуд визнавати правочини нікчемними. Встановлення такого факту відбувається у судовому порядку. По-третє, податкові наслідки недійсності угод можуть застосовуватися тільки під час визначення угод недійсними в судовому порядку.

Список використаних джерел:

1. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-Вр. Відомості Верховної Ради України, 1996, № 30. Ст. 141. [in Ukrainian].
2. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
3. Про визнання нечинним та скасування податкового повідомлення-рішення : Постанова Вищого адміністративного суду України від 14 листопада 2012 року по справі № К/9991/50772/12. Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. 2013, № 11.
4. Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними : Постанова Пленуму Верховного Суду України № 9 від 06.11.2009 р. Юридична практика. Судовий випуск. 2009, № 12. Юридична практика. Судовий випуск, 2009, 12, № 12 Пленум Верховного Суду України.
5. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України : Лист Вищого адміністративного суду України № 742/11/13-11 від 02.06.2011 р. Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. 2013.
6. Щодо стягнення податкового боргу з платників податків – фізичних осіб: Лист Вищого адміністративного суду України № 1198/12/12-12 від 04.05.2012 р. Бізнес – Бухгалтерія. Право. Налоги. Консультації. 2012, № 26.
7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. Відомості Верховної Ради України, 2003, № 40-44. Ст. 356.

References:

1. Verkhovna Rada Ukrainy. (1996, June 28). Konstytutsiia Ukrainy : Zakon Ukrainy (№ 254к/96-Вр). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> [in Ukrainian].
2. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010, December 2). Podatkovyi kodeks : Zakon Ukrainy (№ 2755-VI). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian]. 2
3. Vyshchyy administratyvnyy sud Ukrainy (November, 14). Pro vyznannia nechynnym ta skasuvannia podatkovoho povidomlennia-rishennia : Postanova (№ К/9991/50772/12). [in Ukrainian].
4. Plenum Verkhovnoho Sudu Ukrainy (November, 06). Pro sudovu praktyku rozghliadu tsyvilnykh sprav pro vyznannia pravochyniv nediisnymy : Postanova (№ 9). [in Ukrainian].
5. Vyshchy administratyvnyy sud Ukrainy. (June, 2) Shchodo odnakovoho zastosuvannia administratyvnymy sudamy okremykh pryypysiv Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta Kodeksu administratyvnoho sudochynstva Ukrainy : Lyst Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy (№ 742/11/13-11). [in Ukrainian].
6. Verkhovna Rada Ukrainy. (2003, January 16). Tsyvilnyi kodeks : Zakon Ukrainy (№ 435-IV). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> [in Ukrainian].
7. Vyshchyy administratyvnyy sud Ukrainy (May, 04). Shchodo stiahnennia podatkovoho borhu z platnykiv podatkiv – fizychnykh osib. : Lyst (№ 1198/12/12-12). [in Ukrainian].