



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

Елена ПЕТРУШЕВСКАЯ,  
аспирант

Национального университета государственной налоговой службы Украины

### Summary

The article is devoted to the legal nature of a void transaction in the sphere of tax legal relations in Ukraine and the consequences of its impact on the rights of taxpayers. Legal analysis of the features of fixing in the procedural regulations of the grounds of appeal against decisions of tax authorities adopted a result of a void transaction, in which the sequence of their application.

**Key words:** legal transaction void transaction, legal, an individual action, the taxpayer, the tax notification-decision.

### Аннотация

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

**Ключевые слова:** правовая сделка, ничтожная сделка, правовой акт индивидуального действия, налогоплательщик, налоговое уведомление-решение.

**Постановка проблемы.** 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 до сих пор не определено место ничтожной сделки 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 единственной позиции в решении аналогичных споров.

На сегодняшний день вопрос о ничтожной сделке в сфере налоговых правоотношений остается открытым и актуальным. Отдельные ее 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.

Однако ничтожные сделки в сфере налоговых правоотношений проанализированы недостаточно, что не может не повлиять на уровень исследования гарантий для защиты прав налогоплательщиков.

**Целью** данной статьи является проведение общего анализа понятий «действия», «правовой акт индивидуального действия» и «ничтожная сделка», и их взаимосвязи. Необходимо исследовать, на основании чего применяются способы защиты права налогоплательщиков

на обжалование решений налоговых органов, принятые вследствие ничтожной сделки.

**Изложение основного материала исследования.** Практическая необходимость в раскрытии отмеченных понятий обуславливает возникновение проблем относительно 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 сделками и др. Это, в свою очередь, побуждает налогоплательщика применять иные, незаконные меры, направленные на защиту своих интересов.

В частности, правовая сделка – это правомерное, то есть не запрещенное законом, волевое действие субъекта гражданских правоотношений, направленное на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. В налоговой сфере действие, совершенное налогоплательщиком, связано с возникновением определенных правоотношений – юридической обязанности перед другой стороной правовой сделки и налоговой обязанности перед государственным налоговым органом относительно корректировки в бухгал-

терском учете налогового кредита или налоговых обязательств.

Понятие «действие», «действия», имеют несколько значений: работа, деятельность, осуществление почему-либо; деяние, чин, 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 [6, с. 774]. Из определения понятия «акт», предоставленного в толковых словарях [6, с. 30], следует, 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, проанализировав предложенные определения, можно утверждать, что действие является волевым актом, который отличается от нормативно-правовых актов или правовых актов индивидуального действия по способу внешнего выражения в виде устного вещания, конклюдентного 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 основу позиции, что предопределяет установление ничтожной сделки, положены не действия, направленные на возникновение или прекращение самой сделки, а именно последствия такой сделки, которые отображены в бухгалтерском учете налогоплательщика. В результате установления ничтожной сделки необходимо корректировать в бухгалтерском учете налоговый кредит или же увеличить денежные обязательства налогоплательщика, или налоговый орган должен принять акт 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 (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. Но возникает вопрос, 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 по результатам документальной проверки, на основе 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 его правомерности, в результате чего устанавливается факт нарушения прав налогоплательщика. Проанализируем действующее законодательство Украины и судебную практику на предмет соответствия в них такого способа защиты права, с

помощью которого возможно защитить налогоплательщика от противоправных действий органов государственной налоговой службы.

Наиболее распространенными юридическими фактами в форме действий являются договора (соглашения). Они используются не только при гражданско-правовых и хозяйственно-правовых, но и налоговых правоотношениях. Теория административного права содержит правовую категорию «административный договор», под которым подразумевается «система взаимных обязательств между названными в акте управления субъектами, формирование и выполнение которых имеет целью решение определенных государством задач» [4, с. 208], или «соглашение двух или больше субъектов административного права, один из которых всегда является субъектом исполнительной власти. Это многосторонний акт, с помощью которого возникают, изменяются или прекращаются взаимные права и обязанности сторон» [1, с. 141]. Данное определение категории «административный договор» свидетельствует о том, что обязательным признаком такого договора является дво- или многостороннее соглашение и ее соответствующее документальное оформление.

Основным признаком правовой сделки как юридического факта является правомерность. Термин «правомерность» обозначает, что это поступки (деяния), которые не противоречат предписаниям правовых норм или основным принципам права определенного государства [13, с. 219]. А правомерные действия – действия, которые происходят в соответствии с требованиями налоговых норм или не противоречат им [10, с. 70-71]. В свою очередь, правомерное поведение – это поведение, которое отвечает предписаниям правовых норм [11, с. 500]. Презумпция правомерности правовой сделки закреплена в ст. 204 ГК Украины [2] и может быть опровергнута, в первую очередь, нормой закона, которая содержит соответствующий запрет. При установлении правомерности правовой сделки с учетом правовых предписаний статьи 215 ГК Украины необходимо различивать 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 [2]). Ничтожная сделка является недействительной в связи с тем, что не соответствует требованиям закона, и в этом случае признания ее недействительной судом не требуется. Что касается оспариваемой правовой сделки, то она может быть признана недействительной лишь на основании решения суда. То есть сделка является правомерной, если ее недействительность прямо не установлена законом или если она не признана судом недействительной.

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

Факт использования поставленных товаров в хозяйственной деятельности еще раз подтверждает правильность осуществления хозяйственной операции на основе правовой сделки (договора) и ее правомерности. Как правило, по результатам проверки налогоплательщика устанавливается: отсутствие необходимых условий для результатов соответствующей хозяйственной, экономической деятельности, технического персонала, основных фондов, производственных активов, складских помещений и транспортных средств и др., следовательно, – и отсутствующая 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» [9]. Основным условием формирования налогового кредита является дальнейшее использование таких товаров в налогооблагаемых операциях в пределах хозяйственной деятельности плательщика налога. В связи с этим необходимо установить, что является основным ви-



дом деятельности налогоплательщика, и проанализировать операции по приобретению товаров (услуг), что целью дальнейшей их реализации является деятельность такого налогоплательщика, направленная на получение дохода, то есть хозяйственная деятельность.

Хотя из определения налогового правонарушения, приведенного в ст.109 Налоговым кодексом Украины [5], не прослеживается вина. Однако вина является частью состава любого правонарушения. Согласно положениям 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 [8], при квалификации правовой сделки по статье 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 таком доказательстве 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 [7]. 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 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 по ничтожной сделке.

Как уже отмечалось, в статье 56 НК Украины [5] и статье 2 КАС Украины [3] установлено право на обжалование решений налоговых органов. Но в правовой норме закреплено лишь право на обжалование. Сам способ защиты права налогоплательщиков, в случае установ-

ления ничтожной сделки, не установлено. Поскольку, согласно статье 208 ХК Украины [12], 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 от налогоплательщиков в доход государства средств, полученных по правовым сделкам, совершенным с целью, которая заведомо противоречит интересам государства и общества, ссылаясь на их ничтожность.

Проанализируем процессуальные нормы на факт закрепления таких способов защиты для налогоплательщика. Учитывая правовые положения процессуальных норм, налогоплательщик (контрагент) не имеет права обжаловать решение или акт документальной проверки, принятый по результатам проверки другого налогоплательщика, с которым у него были соответствующие хозяйственные отношения, например, в случае установления ничтожной сделки, по результатам которой налогоплательщику были доначислены налоговые обязательства или снят налоговый кредит. Поскольку решение принимается по отношению к налогоплательщику, который подлежал проверке, то, соответственно, на обжалование правовых актов индивидуального действия имеет право 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 [5] установлено право налогоплательщиков обжаловать в порядке, установленном этим Кодексом, решение, действия (бездействие) 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, по отношению к которым принимается

налоговое уведомление-решение или решение, но и других налогоплательщиков (контрагентов), по факту признания сделки ничтожной.

**Выводы.** 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.

В связи с этим целесообразно ввести на законодательном уровне понятие «ничтожная налоговая сделка», под которым необходимо подразумевать, действия налогоплательщиков, направленные на уклонение 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, считаем, необходимо урегулировать на законодательном уровне специфику применения последствий ничтожной сделки и правоотношений, которые возникают в случае установления такой правовой сделки, которая обеспечит надлежащую защиту прав налогоплательщиков, не только тех, по отношению к которым принимается налоговое уведомление-решение или решение, но и других налогоплательщиков (контрагентов) по факту признания сделки ничтожной. Ведь вследствие ничтожной сделки возникает потребность в установлении, прекращении или возобновлении определенных правоотношений сторон такой правовой сделки.

#### Список использованной литературы:

1. Административное право Украины: учебное пособие / Ю.П. Битяк, В.В. Богуцкий, В. М. Гарашук и другие; за ред. Ю.П. Битяка. – Харьков: Право, 2001. – 528 с.
2. Гражданский кодекс Украины: Комментарий / за заг. ред. С.О. Харито-



нова, О.М. Калитенко. – Одесса: Юридическая литература, 2004. – 1112 с.

3. Кодекс административного судопроизводства Украины: Закон Украины: офиц. текст: по состоянию на 1 сентября 2010 года. – К.: Атика, 2010. – 152с.

4. Колпаков В.К. Административное право Украины: учебник / В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко. – К.: Юринком Интер, 2003. – 544 с.

5. Налоговый кодекс Украины // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.

6. Новый толковый словарь украинского языка: в 4 т. / [уклад. В. Яременко, О. Слипушко]. – К.: Издательство «Аконит», 1999. – Т. 1. – 910 с.

7. О признании налогового уведомления-решения недействительным: Постановление Высшего административного суда: офиц. текст: от 22.12.2010р. № К- 22232/10 // Судебная практика Высшего административного суда. – 2010. – № 2.

8. 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.

9. 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.

10. Погребной И.М. Теория права: [учеб. пособ.] / И.М. Погребной, А.М. Шульга. – Харьков: ун-т внутр. дел, 1998. – 149 с.

11. Сухонос В.В. Теория государства и права: [учебное пособие] / В.В. Сухонос. – Сумы: ВТД «Университетская книга», 2005. – 536

12. Хозяйственный кодекс Украины: Научно-практический комментарий / [Г.Л. Знаменский, В.В. Хахулин, В.С. Зазубрина и др.]; за заг. ред. В.К. Мамутова. – К.: Юринком Интер, 2004. – 688 с.

13. Юридические сроки. Толковый словарь / В.Г. Гончаренко, П.П. Андрушко, Т.П. Базовая и др.; под ред. В.Г. Гончаренко. – [2-ге вид.] – К.: Лыбидь, 2004. – 320 с.

## ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯ ВЛАСТЬЮ В РАЗЛИЧНЫХ ТИПАХ ПОЛИТИЧЕСКИХ СИСТЕМ: КОМПАРАТИВНЫЙ АНАЛИЗ

Елена ПОКЛОНСКАЯ,

кандидат юридических наук, доцент,  
доцент кафедры общеправовых дисциплин Крымского факультета  
Одесского государственного университета внутренних дел

### Summary

The article is devoted to the disclosure of the nature and characteristics of the abuse of power in various types of political systems – command-administrative, democratic and converged (transition). The author concludes that the abuse of power and official authority is present in any type of political systems, but the manifestations and the results of abuse of power and, consequently, their control and suppression, administrative, democratic and converged systems differ from each other. Due to the fact that different political systems, anti-abuse problem in the field of public administration has been solved and solved in different ways, in the article the principles of political and legal technologies countering various abuses of state and municipal officials, respectively, depending on the type of political system.

**Key words:** abuse of power, the type of political system, democracy, convergence, administration.

### Аннотация

Статья посвящена раскрытию сущности и особенностей злоупотреблений властью в различных типах политических систем – командно-административной, демократической и конвергентной (переходной). Автор делает вывод о том, что злоупотребление властью и должностными полномочиями присутствует в любом типе политических систем, но формы проявления и результаты злоупотребления властными полномочиями, а соответственно, и способы их ограничения и пресечения, в административной, демократической и конвергентной системах отличаются друг от друга. В силу того, что в различных политических системах проблема противодействия злоупотреблениям в сфере публичной власти решалась и решается по-разному, в статье раскрываются принципы и политико-правовые технологии противодействия разного рода злоупотреблениям государственных и муниципальных чиновников, соответственно, в зависимости от типа политической системы.

**Ключевые слова:** злоупотребления властью, тип политических систем, демократия, конвергенция, администрирование.

**Постановка проблемы.** В процессе построения демократического государства важная роль принадлежит правовым средствам охраны и укрепления деятельности государственного аппарата, в частности, мерам, направленным на пресечение и предупреждение преступных посягательств, совершаемых работниками государственного аппарата – должностными лицами. Вместе с тем, для Украины в настоящее время характерно, что должностные лица, обладая известными полномочиями, довольно часто злоупотребляют ими ради своей наживы, либо для удовлетворения иных личных интересов.

Политическая система в широком понимании – это сложный и динамичный механизм, позволяющий

реализовывать интересы различных социальных групп посредством власти, который обеспечивает управление делами всего общества. Основное назначение политической системы – обеспечение целостности, единства действий людей в политической сфере, взаимосвязь граждан и государства. Через категорию «политическая система» мы можем наиболее полно и последовательно раскрыть социально-политическую природу общества, существующие в нем политические отношения, институты, нормы и принципы организации власти.

Теоретико-исторической и философско-методологической основой данной статьи является научная наработка отечественных и зарубежных ученых. Характеристике