

Зловживання правами у податкових правовідносинах: міжгалузевий підхід



SAYENKO KHARENKO
NEWLAW FIRM

Основна форма зловживань за даними ДФС України

Загалом, протягом 2017 року підрозділами аудиту ДФС порушникам законодавства донараховано грошових зобов'язань на суму 26,6 млрд. грн ...

Основним порушенням, що допускали перевірені платники податків, було завищення податкового кредиту та валових витрат внаслідок їх формування за операціями із «сумнівними» суб'єктами господарювання.

Завдяки таким схемам легалізуються товари невідомого походження, ... документально оформлюється придбання неіснуючих товарів чи реально не наданих послуг (**оформлення безтоварних операцій**) з віднесенням їх вартості на витрати та, як наслідок, заниженням бази оподаткування податком на прибуток.

Дані повідомлення з веб-сайту ДФС України - <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/322706.html>

«Безтоварні господарські операції» в українській податковій практиці

- Основний вид порушення (зловживання)
- Основна вид/підстава для податкових донарахувань
- Основний вид податкового спору
- **Основна тема для правових дискусій**
- **Основна сфера змін у правових підходах**

Історія питання (в термінології)

- Нікчемність господарської операції (правочину)
- Нереальність господарської операції
- Безтоварність господарської операції
- **Безтоварність господарської операції/«фіктивність» контрагента – як новела останніх років**

...

Зміна правових підходів до вирішення (врегулювання) спорів стосовно безтоварних операцій (історичний аспект)

До 2011 року

- ❑ Спроба поєднання норм господарського/цивільного податковим законодавством: 3

безтоварність = нікчемність, яка не потребує судового рішення

- ❑ Нікчемність – спірне питання (чіткі критерії відсутні)

Приклад правової позиції до 2011 року

За змістом частини 1 статті 228 Цивільного кодексу України (далі [ЦК](#)), правочин спрямований на незаконне заволодіння майном держави, ...є нікчемним.

Як зазначено у частині 2 статті 215 ЦК, визнання судами нікчемних правочинів недійсними не вимагається.

Відповідно до частини 1 статті 216 ЦК недійсний правочин не створює юридичних наслідків, крім пов'язаних з його недійсністю.

...невизнання судами в інших справах недійсними угод, укладених ним, не є перешкодою для відмови в позові про відшкодування з бюджету суми ПДВ.

Цитата з Постанови ВСУ від 10.06.2008 у справі 21-281во08

2011 – 2015 роки

- ❑ Відокремлення податкового від інших видів законодавства (в т. ч. відхід від концепції нікчемності)

І як наслідок

- ❑ Формування (узагальнення) підходів, властивих лише податковим спорам:
 - узагальнення переліку доказів для підтвердження товарності (щодо руху активів і т. д.)
 - **оцінка сукупності доказів**, без виокремлення окремих із них (в т. ч. судових рішень в інших справах)
 - поступовий розвиток концепції **належної обачності** в поєднанні з **принципом індивідуальної відповідальності** (платник не несе відповідальності за незаконні дії інших осіб)

Лист ВАСУ від 02.06.2011 №742/11/13-11

Судам належить звертати особливу увагу на дослідження обставин реальності здійснення господарських операцій платника податку, на підставі яких таким платником були сформовані дані податкового обліку.

...

Судам слід урахувувати, що наявність укладеного між учасниками господарської операції цивільно-правового договору або відсутність визнання такого договору недійсним або нікчемним сама собою не свідчить про реальність вчинення відповідної операції.

При цьому в податкових відносинах не може застосовуватися стаття 204 Цивільного кодексу України (435-15), відповідно до якої правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним.

Постанова ВСУ від 31.01.2011 у справі № 21-47а10

На думку суду, чинне законодавство України не ставить в залежність виникнення у платника ПДВ права на податковий кредит від дотримання вимог податкового законодавства іншим суб'єктом господарювання, зокрема, тим, який не був постачальником товарів (послуг), на вартість яких нарахований ПДВ, що включений платником податку до податкового кредиту.

Після 2015 року

- ❑ Податкове законодавство все ще відокремлене від інших видів законодавства

Однак

- ❑ Сформована практика (оцінка сукупності доказів, належна обачність, індивідуальний характер відповідальності) **УТОЧНЮЄТЬСЯ**
- ❑ Концепцією щодо статусу «фіктивного підприємства», який «несумісний з легальною діяльністю»

Постанова ВСУ від 31.12.2015 у справі № 826/15034/14

...статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю. Господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку.

**Чому не враховуються вимоги
цивільного/господарського/кримінального
законодавства?**

Можливо, через вимоги пункт 5.2 Податкового кодексу України:

У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

Чи є суперечність між податковим та іншими законами?

Податковий кодекс України **не оперує поняттями безтоварності чи фіктивності**, не визначає порядку визнання операцій такими та правових наслідків такого визнання.

Чи врегульовані ці питання в інших галузях?

Стаття 61 Конституції України:

Юридична відповідальність особи має індивідуальний характер.

Стаття 62 Конституції України:

Ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні злочину.

Стаття 204 Цивільного кодексу:

Правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним.

Стаття 234 Цивільного кодексу:

- 1. Фіктивним є правочин, який вчинено без наміру створення правових наслідків, які обумовлювалися цим правочином.**
- 2. Фіктивний правочин визнається судом недійсним.**

Стаття 204 Цивільного кодексу України:

Правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним.

Стаття 234 Цивільного кодексу України:

- 1. Фіктивним є правочин, який вчинено без наміру створення правових наслідків, які обумовлювалися цим правочином.**
- 2. Фіктивний правочин визнається судом недійсним.**

Стаття 228 Цивільного кодексу України:

...

3. У разі недодержання вимоги щодо відповідності правочину **інтересам держави і суспільства, його моральним засадам такий правочин може бути визнаний недійсним.**

Стаття 207 господарського кодексу України:

1. Господарське зобов'язання, що не відповідає вимогам закону, або **вчинено з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, або укладено учасниками господарських відносин з порушенням хоча б одним з них господарської компетенції (спеціальної правосуб'єктності), може бути на вимогу однієї із сторін, або відповідного органу державної влади визнано судом недійсним повністю або в частині.**

Стаття 205 Кримінального кодексу України:

1. Фіктивне підприємництво, тобто **створення або придбання** суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона

Постанова Пленуму Верховного Суду України від 25.04.2003 №3:

Такий злочин вважається **закінченим з моменту державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи) або набуття права власності на нього.**

Висновки

- Практика вирішення спорів щодо «безтоварності операцій» не враховує вимог інших галузей законодавства
- Безпосередньо податкове законодавство не оперує поняттями безтоварності, фіктивності, нереальності та не встановлює правил для вирішення спорів, які їх стосуються
- При цьому податкове законодавство не містить підстав для ізоляції податкових спорів від положень законів з інших галузей (цивільного, господарського, кримінального)

Висновки

- Тому, до спорів про «безтоварність операцій» слід застосовувати норм різних галузей та враховувати:
 - принцип індивідуального характеру відповідальності та існування презумпції правомірності правочину
 - без рішення суду про визнання правочину недійсним (фіктивним), немає підстав стверджувати про безтоварність, спрямовану на зменшення податкових зобов'язань
 - що стаття 205 Кримінального кодексу України передбачає відповідальність за фіктивне підприємництво, а не впроваджує інститут фіктивного підприємства
 - що злочин, передбачений 205 Кримінального кодексу України вважається закінченим з моменту створення/придбання підприємства, тобто **вирок за такою статтею стосується саме моменту такого створення, а не подальшої діяльності**



Перевулок Музейний, 10
м. Київ 01001, Україна

тел. +38 044 499 00 00

Email: info@sk.ua

sk.ua