



Л. В. Лічман  
асpirант Хмельницького університету  
управління та права

УДК 347.44 (477)

## СПІВВІДНОШЕННЯ ПІДСТАВ НЕДІЙСНОСТІ ПРАВОЧИНІВ У КОНТЕКСТІ СТ. 228 ЦИВІЛЬНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

*Розглядаються питання співвідношення понять “публічний порядок”, “порушення інтересів держави та суспільства”, “порушення моралі” в контексті ст. 228 Цивільного кодексу України, як підстави недійсності правочинів у податкових правовідношеннях.*

**Ключові слова:** підстави недійсності правочинів, порушення публічного порядку, інтереси держави і суспільства, моральні засади, податкові правовідносини.

Законом України “Про внесення змін у деякі законодавчі акти України у зв’язку з прийняттям Податкового кодексу України” ст. 228 Цивільного кодексу України (ЦК України) доповнено частиною третьою, яка встановила нові підстави недійсності правочинів. Тому питання, пов’язані з підставами недійсності правочинів, у межах вказаної статті набули особливої актуальності та пріоритетності.

Дослідження підстав недійсності правочинів проводилось такими вченими, як Д. М. Генкін, І. Б. Новіцький, Н. В. Рабінович, В. П. Шахматов, Н. Д. Шестакова, В. О. Кучер та ін. Проте у науковій літературі не вивчались питання, пов’язані з підставами недійсності правочинів у податкових правовідносинах.

Відповідно зі змінами, внесеними до Цивільного кодексу України, ст. 228 цього Кодексу доповнено частиною третьою, внаслідок чого виникло дві кваліфікуючі ознаки недійсності правочину:

- 1) порушення правочином публічного порядку;
- 2) невідповідність правочину інтересам держави і суспільства, моральним засадам.

Особливістю ч. 3 цієї статті є те, що в ній об’єднано 2 підстави недійсності правочину: невідповідність правочину інтересам держави і суспільства, моральним засадам.

*Метою статті є дослідження підстав недійсності правочинів відповідно до ст. 228 ЦК України, що зумовить забезпечення однакового і правильного розмежування судами критеріїв недійсності правочинів при вирішенні відповідної категорії спорів, що виникають у податкових правовідносинах.*

Якщо раніше відповідно до ст. 49 ЦК УРСР 1963 року для визнання недійсним правочину вимагалось доведення мети, що завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, то в Цивільному кодексі від 2003 року такої норми вже не було. Зазначена норма була відображенна у ст.ст. 207, 208 Господарського кодексу України (ГК України), відповідно до яких якщо господарське зобов’язання визнано недійсним як таке, що вчинене з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави та суспільства, то за наявності наміру у сторін застосовуються наслідки у вигляді стягнення в доход держави отриманих за таким зобов’язанням.



У свою чергу, змінами, внесеними Законом України “Про внесення змін в деякі законодавчі акти України у зв’язку з прийняттям Податкового кодексу України” [1] до ст. 228 ЦК України, відображені положення ст. 49 ЦК України 1963 року та 207, 208 ГК України.

Фактично законодавець повернув ст. 49 ЦК УРСР 1963 року. Відтак маємо два недійсних правочини у ст. 228 ЦК України: той, який порушує публічний порядок, — нікчемний. І той, який суперечить інтересам держави і суспільства, його моральним засадам, — оспорюваний. Їх практичне розмежування може бути ускладнене відсутністю чіткого критерія, адже інтереси держави, моральні засади і публічний порядок — це явища надто не конкретні. Хіба ж не суперечить інтересам держави, моральним засадам правочин, спрямований на незаконне заволодіння державним майном? Очевидно, що порушує. Але формально це інший вид недійсного правочину.

Відрізняються вони не лише за складом, але й за наслідками: конфіскаційні наслідки має лише правочин, який суперечить інтересам держави. Натомість, для правочину, який порушує публічний порядок, наслідки є загальними: двостороння реституція (ст. 216 ЦК України).

Із зазначеного випливає, що одним із питань формування судової практики застосування ст. 228 ЦК України у податкових правовідносинах буде розмежування складів недійсності правочинів, зміст яких порушує публічний порядок (ч. 1 ст. 228 ЦК України) та зміст яких не відповідає інтересам держави і суспільства, моральним засадам (ч. 3 ст. 228 ЦК України).

За змістом п. 18 постанови Пленуму Верховного Суду України від 6 листопада 2009 р. № 9 “Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними” публічними є правочини, що посягають на суспільні, економічні та соціальні основи держави, зокрема правочини, спрямовані на використання всупереч закону комунальної, державної або приватної власності; правочини, спрямовані на незаконне відчуження або незаконне володіння, користування, розпорядження об’єктами права власності Українського народу: землею як основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави, її надрами, іншими природними ресурсами (ст. 14 Конституції України); правочини щодо відчуження викраденого майна; правочини, що порушують правовий режим вилучення з обігу або обмежених в обігу об’єктів цивільного права тощо [2, с. 6].

Разом з тим за змістом п. 6 постанови Пленуму Верховного суду України від 28 квітня 1978 № 3 (із змінами, внесеними постановами від 25 грудня 1992 р. № 13 та від 25 травня 1998 р. № 15) “Про судову практику в справах про визнання угод недійсними” [3], при розгляді справ про визнання угоди недійсною на підставі ст. 49 ЦК України судам слід мати на увазі, що дія цієї норми поширюється на угоди, які укладені з метою, завідомо суперечною інтересам держави і суспільства, тобто порушують основні принципи існуючого суспільного ладу. До них, зокрема, належать угоди, спрямовані на використання всупереч закону комунальної, державної або чиєється приватної власності з корисливою метою, приховування фізичними та юридичними особами від оподаткування доходів, використання майна, що знаходитьться у її власності або користуванні, на шкоду правам, свободам і гідності громадян, інтересам суспільства, на незаконне відчуження землі або незаконне нею користування нею, розпорядження чи придбання всупереч встановленим правилам предметів, вилучених з обігу або обмежених в обігу. Слід зазначити, що ця постанова із змінами, внесеними до неї, втратила чинність.

Проте наведена позиція щодо застосування ст. 49 ЦК 1963 року була сприйнята Вищим господарським судом України і відтворена в роз'ясненні від 12 березня 1999 року “Про деякі питання практики вирішення спорів, пов’язаних з визнанням угод недійсними” та в постанові Пленуму Вищого господарського суду



України від 25 липня 2002 року № 1056 “Про заходи щодо забезпечення однакового і правильного застування законодавства про податки”.

Наведене вище свідчить, що Верховний Суд України ототожнює критерії недійсних правочинів, які порушують публічний порядок та зміст яких суперечить інтересам держави і суспільства, моральним засадам.

Про однакове розуміння зазначених критеріїв недійсності правочинів свідчить судова практика Вищого адміністративного суду України. Так, у Довідці про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України “Про податок на додану вартість” від 15 квітня 2010 року Вищий адміністративний суд України зазначив, що угоди, які завідомо суперечать інтересам держави і суспільства (ст. 207 ГК України), є одночасно такими, що порушують публічний порядок, а отже, нікчемними (ст. 228 ЦК України) [4].

У контексті застосування ч. 1 ст. 208 ГК України, відповідно до якої якщо господарське зобов’язання визнано недійсним як таке, що вчинено з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 25 листопада 2010 р. № К-6248/07 [5] зазначив, що наведену норму слід застосовувати з урахуванням того, що відповідно до ст. 228 ЦК України правочин, учинений з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, водночас є таким, що порушує публічний порядок, а отже, — нікчемним.

На сьогодні час вже сформована судова практика застосування частин першої та другої ст. 228 ЦК України щодо нікчемності правочинів, які порушують публічний порядок у сфері податкових правовідносин, однак відсутня щодо частини третьої. Тому суддям та практичним працівникам податкових органів може бути корисним теоретичний аналіз підстав, умов та порядку застосування ст. 228 ЦК України.

Звертають на себе увагу підстави недійсності правочинів встановлені ст. 228 ЦК України: “порушення публічного порядку”, “інтереси держави і суспільства”, “моральні засади”. Виникає запитання, а чи не є вони словами-синонімами, тотожними за своїм змістом?

Ми проведемо дослідження зазначених підстав недійсності правочинів, що виникають у податкових правовідносинах.

**Порушення публічного порядку — одна із підстав недійсності правочинів, вчинених платниками податків.** Законодавець надав особливого значення підставі недійсності правочину як такого, що порушує публічний порядок, виділивши її в окрему категорію.

У теорії українського права категорію “публічний” пов’язано з державним та суспільним інтересом, імперативністю, реалізацією владних повноважень органами державної влади.

Зміст принципу публічності розкривається в обов’язку громадян, суб’єктів господарської діяльності, посадових осіб та органів державної влади діяти відповідно до встановлених державою обов’язкових, імперативних норм та правил поведінки для суб’єктів правовідносин.

Досліджуючи публічний порядок, вчені дійшли спільногомисловку, що змісту публічного порядку властиві такі риси, як невизначеність та змінювання. “Публічний порядок, — зазначав англійський юрист Дж. Х. Трейтель, — це змінююче поняття, яке залежить від змін у поведінці, моралі та економічних умов” [6, с. 85].

Невизначеність поняття “публічний порядок” підтверджує й американський цивіліст Г. Ласк: “Це одне із тих розплівчатих понять, які надають праву гнуучкість, у тих випадках, коли вона потрібна” [7, с. 173].

Такої ж думки дотримується А. П. Белов, який вважає, що зміст критерію “публічний порядок” позбавлено будь-якої визначеності, і це є найбільш яскравий зразок так званих “каучукових норм”, що дозволяє суду вкладати в них довільний зміст. Учений підкреслює, що в законодавчих актах відсутнє легальне визначення правової категорії “публічний порядок”, а саме поняття є надто загальним для того, щоб застосовуватися як юридичний критерій [8, с. 87].



Справді, привертає увагу те, що виокремлюючи такий нікчемний правочин серед інших нікчемних правочинів, законодавець запроваджує поняття “публічного порядку”, яке не має законодавчого визначення, надавши йому абстрактного змісту, не визначивши чітких меж застосування.

Ми приєднуємося до висловлених думок вчених. І як зазначає О. А. Беляневич, однозначна відповідь на запитання про можливу сферу застосування ст. 228 ЦК України, яка визначає нікчемність правочину, що порушує публічний порядок, навряд чи можлива [9, с. 332].

М. М. Сібільов вважає, що ці правочини порушують виключно публічно-правові норми, які одночасно становлять правопорушення у вигляді злочину чи адміністративно-правового delictu [10, с. 16].

Очевидним є те, що публічний порядок є категорією, яка пов’язана, перш за все, із захистом публічного інтересу. Виділяючи правочини, які порушують публічний порядок, як окремий вид нікчемних правочинів, ЦК України виходить зі змісту самої протиправної дії та небезпеки її для інтересів держави і суспільства загалом, а також значимості порушених інтересів внаслідок вчинення такого правочину. Порушення “публічного порядку” фактично стосується усіх суб’єктів права: людини, фізичної та юридичної особи, держави тощо. Відповідно може виникати у будь-якій сфері: соціальних відносин, економічних, кримінальних тощо. Критерій “публічний порядок” стосується усіх правовідносин, у тому числі податкових.

Оскільки публічно-правові відносини формуються публічно-правовими нормативними актами держави, які визначають основи державного ладу, політичної системи та економічної безпеки держави, тому порушення таких норм є порушенням публічного порядку.

Складовою публічно-правових відносин є податкові правовідносини. Досліджуючи такі правовідносини, М. П. Кучерявенко пише, що податкові правовідносини — відносини, які виникають відповідно до податкових норм, що регулюють встановлення, зміну та відміну податкових платежів, та юридичними фактами, учасники яких наділені суб’єктивними правами та несуть юридичний обов’язок, пов’язаний зі сплатою податків та неподаткових платежів у бюджет [11, с. 64].

Податкові правовідносини мають вольовий характер. З одного боку, будь-яка податкова норма — це реалізація волі держави. З іншого боку, правовідношення здійснюється через поведінку платника податків.

Зазначені правовідносини регулюються податковим правом. Їх зміст визначається нормами, які встановлюють принципи податків та правозадатність сторін конкретних податкових правовідносин [12, с. 191], а реалізуються вони через поведінку платників податків або іншого суб’єкта — податкового органу, які пов’язані між собою правовим зв’язком.

Як зазначено в ч. 3.1 ст. 3 ПК України, податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв’язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом [13, с. 2].

Оскільки податкове право є одним із правових інститутів фінансового права [14, с. 167], то й податкові правовідносини — це різновид фінансових відносин [15, с. 146].



Як зазначає Ю. А. Тихомиров, фінансові правовідносини, незалежно від того, чи складаються у процесі акумуляції коштів до фондів держави, їх розподілу чи використання — це відносини у сфері публічно-правової діяльності, однією із визначальних рис якої є участь у ній суб'єктів з владними повноваженнями [16, с. 135].

Сама специфіка податкових правовідносин полягає в тому, що держава є не за їх межами, а в середині цих відносин. Вона виступає і як суб'єкт такого відношення, і як джерело правових норм, що регулюють поведінку його учасників.

Держава за допомогою права визначає межі, міру і обсяг владних повноважень інших суб'єктів. Видаючи такі владні розпорядження, вона зобов'язує ці суб'єкти неухильно їх виконувати. Цим самим у суб'єктів таких відносин виникає обов'язок щодо виконання норм законів та підзаконних актів, виданих державою.

Виникнення податкових правовідносин зумовлено цивільно-правовим оборотом. Незаперечним є той факт, що на підставі положень цивільного та податкового законодавства визначається характер правочину, господарської операції, вчиненої на його виконання, момент переходу права власності тощо. Більше того, використовуючи положення Податкового кодексу України при визначенні об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань тощо, що є результатом вчинених платниками податків оподатковуваних операцій, ми так чи інакше звертаємося до цивільного законодавства для оцінки наявності тих чи інших критеріїв, встановлених податковим законодавством.

Отже, упорядкованість податкових правовідносин визначається поведінкою суб'єктів, яка встановлена нормами податкового та цивільного законодавства, тобто визначеною моделлю поведінки.

У контексті цього дослідження можна припустити: якщо зміст правочину суперечить актам цивільного та податкового законодавства (імперативним приписам законодавця), йдеться про антинормативну, протиправну, неправомірну поведінку платників податків (сторін або сторони правочину), що означатиме визнання правочину недійсним на підставі ст. 215 ЦК України.

Як зазначали вище, “публічний порядок” повинен проявлятись через конкретні норми. Проте законодавством не закріплено визначення цього терміна, а ст. 215 ЦК України передбачено недійсність правочину, який порушує норми законодавства. Тобто фактично виникла тотожність норм ч. 1 ст. 215 ЦК України та ч. 1 ст. 228 ЦК України.

Якщо дослівно читати ч. 1 ст. 215 ЦК України, то недійсність правочину виникне у разі, якщо його зміст буде суперечити нормам Цивільного кодексу, іншим актам цивільного законодавства. Однак вчинений правочин може суперечити не лише Цивільному кодексу, а й нормам інших галузей права (*у нашому випадку — податковому законодавству* (курсив наш — Л. Л.)). Тому законодавець встановив окрему підставу недійсності правочину як порушення публічного порядку, маючи на увазі порушення правочином чинних норм інших галузей права. Податковий кодекс України є однією із складових, що становить публічний порядок України внаслідок своєї особливої значимості для інтересів суспільства та держави. Тому якщо правочин буде порушувати норми податкового законодавства, то є очевидним те, що він буде порушувати публічний порядок. Тому такі правочини розглядаються як абсолютно недійсні, тобто такі, що не існують з моменту їх вчинення.

Отже, під час розгляду судом питання про порушення правочином, вчиненого платниками податків, публічного порядку спочатку потрібно правильно кваліфікувати правовідносини та встановити норми, які їх регулюють; проаналізувати, які саме конкретні норми податкового та цивільного законодавства платники податків порушили.

**Невідповідність інтересам держави і суспільства — підстава недійсності правочинів, вчинених платниками податків.** У з'язку із прийняттям Податкового



кодексу України ст. 228 ЦК України доповнена частиною третьою, а саме: “У разі недотримання вимоги щодо відповідності правочину інтересам держави і суспільства, його моральним засадам такий правочин може бути визнаний недійсним. Якщо визнаний судом недійсний правочин було вчинено з метою, що завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, то при наявності умислу в обох сторін — у разі виконання правочину обома сторонами — в дохід держави за рішенням суду стягується все одержане ними за угодою, а в разі виконання правочину однією стороною з іншої сторони за рішенням суду стягується в дохід держави все одержане нею і все належне — з неї першій стороні на відшкодування одержаного ...”.

Вказані зміни дають підстави розглядати правочини, які суперечать інтересам держави і суспільства, як самостійні підстави недійсності правочинів, як такі, що не належать до правочинів, які порушують публічний порядок.

Проте з моменту дії чч. 1 та 2 ст. 228 ЦК України “Правові наслідки вчинення правочину, який порушує публічний порядок” та ст. 169 ЦК Російської Федерації “Недійність правочину, вчиненого з метою, суперечною основам правопорядку та моралі” українські та російські вчені під правочинами, що порушують публічний порядок, розуміли правочини, які суперечать інтересам держави та суспільства, моральним засадам. Вони зазначали, що вказані поняття є надто абстрактними, оціночними категоріями.

Справді, у законодавстві відсутні визначення поняття “інтерес” та поняття “інтерес держави та суспільства”, не зазначено ні орієнтовного переліку сфер, де існують ці державні інтереси, ні критеріїв чи способів їх визначення. Ця категорія може бути оцінена із врахуванням правової позиції Конституційного Суду України, викладеної в рішенні від 8 квітня 1999 р. № 1-1/99 у справі про представництво прокуратурою України інтересів держави в арбітражному суді, в якому зазначено, що поняття “інтереси держави” є оціночним поняттям ... вони можуть збігатися повністю, частково або не збігатися зовсім з інтересами державних органів, державних підприємств та організацій чи з інтересами господарських товариств з часткою державної власності у статутному фонду ... держава може вбачати свої інтереси не тільки в її діяльності, але й у діяльності приватних підприємств, товариств. Із врахуванням того, що “інтереси держави” є оціночним поняттям, прокурор чи його заступник у кожному конкретному випадку самостійно визначає з посиланням на законодавство, на підставі якого подається позов, у чому саме відбулося чи може відбутися порушення матеріальних або інших інтересів держави, обґрунтovує у позовній заявлі необхідність їх захисту та зазначає орган, уповноважений державою здійснювати відповідні функції у спірних відносинах [17].

Слід зазначити, що за такої визначеності цього поняття учасники цивільних та податкових відносин об’єктивно позбавлені можливості на момент вчинення правочину чітко визначити на підставі норм права, буде чи не буде правочин, що ними вчиняється, суперечити інтересам держави, а отже, і спрогнозувати можливі негативні наслідки її укладення.

Правочини, які не відповідають інтересам держави і суспільства, моральним засадам, у радянські часи належали до різновидності протизаконних правочинів. У зв’язку з цим у літературі виділялось поняття “антисоціальний правочин”. Для такого правочину характерні такі риси, як суспільна небезпека, противправність, гостра соціальна конфліктність та суспільна шкідливість виконання. “Антисоціальним правочином” визнавалось суспільно небезпечне та противправне діяння, вчинене у вигляді замаху на охоронювані законом права та інтереси держави та суспільства. Як показує практика, ця визначення характерне на сьогодні.

За радянських часів відомі правознавці намагалися дослідити та проаналізувати підстави визнання подібних правочинів недійсними. На нашу думку, значна більшість наукових дискусій з цієї проблематики була обумовлена відсутністю у законодавстві чітких приписів щодо підстав застосування наведеної норми. Ця прогалина у



законодавчому регулюванні усувалася шляхом його доктринального тлумачення: О. С. Іоффе до умов визнання таких правочинів недійсними відносив цілеспрямованість правочину та суб'єктивне ставлення до неї учасників [18, с. 29].

У свій час ще Д. М. Генкін вказував, що для визнання правочину недійсним і застосування санкції у вигляді стягнення усього отриманого у дохід держави необхідно встановити “об’єктивний момент” (мету, яка суперечить інтересам держави і суспільства) та суб’єктивний момент (суб’єктивний намір сторін, які укладали угоду) [19, с. 45].

Ми приєднуємося до висловлених позицій вчених. Адже передбачені в частині третьій ст. 228 ЦК України підстави недійсності правочинів поширюються на правочини, мета яких завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, моральним засадам. Тобто кваліфікуючи ознакою цієї норми є саме усвідомлення платниками податків вчинення правочину з метою, що суперечить інтересам держави і суспільства. І сторона не лише знає про порушення нею державних і суспільних інтересів, моральних засад, але й бажає їх порушити у своїх власних інтересах. Метою такого правочину є його кінцевий результат, якого бажають досягти сторони правочину.

Із зазначеного випливає, що для застосування цієї норми необхідні дві умови: це, по-перше, укладання правочину з метою, завідомо супереченою інтересам держави і суспільства, та по-друге, наявність наміру щодо настання відповідних наслідків. Головною метою вчинення платниками податків таких правочинів буде ухилення від сплати податків, безпідставне відшкодування податку на додану вартість тощо.

Доказами спрямованості наміру суб’екта оспорюваного правочину на приховання від оподаткування прибутків та доходів можуть бути надані податковими органами відомості про відсутність підприємства, організації (сторони правочину) за юридичною та фактичною адресою, вирок суду та інше.

Відтак, на нашу думку, саме за цими двома ознаками (намір та мета платника податків) слід розмежувати недійсність правочинів, що порушують публічний порядок, та таких, що суперечать інтересам держави і суспільства. На відміну від правочину, що порушує публічний порядок, для правочину, що суперечить інтересам держави і суспільства, обов’язкова наявність мети, яка заздалегідь суперечить інтересам держави та суспільства.

Отже, суди, розглядаючи позовні заяви податкових органів про недійсність правочину, вчиненого між платниками податків, та застосовуючи ч. 3 ст. 228 ЦК України, повинні встановити, що мета правочину, права та обов’язки, які сторони прагнули досягти у момент його вчинення, заздалегідь суперечили інтересам держави та суспільства; в чому конкретно полягала мета вчинення такого правочину та якою стороною. При цьому мета правочину може мати місце у однієї сторони правочину або у двох одночасно.

З урахуванням викладеного можна зробити висновок, що правочини, які суперечать інтересам держави та суспільства, є самостійною підставою недійсності правочинів, вчинених платниками податків, і не схожі із правочинами, що порушують публічний порядок.

**Порушення моральних засад суспільства — підстава недійсності правочинів, вчинених платниками податків?** У ч. 3 ст. 228 ЦК України зазначено, що однією з підстав недійсності правочину є його невідповідність моральним засадам.

Серед науковців виникають суперечки щодо доцільності розглядати порушення моралі, моральних засад як окрему підставу недійсності правочину.

Активними прихильниками визнання недійсними правочинів, які суперечать моральним засадам, були Д. М. Генкін [19, с. 45], І. Б. Новіцький [20, с. 47]. Вони вважали, що правочин не повинен суперечити закону та моралі.

Р. О. Халфіна вважала позицію прихильників такого визнання правочинів недійсними “штучною та надуманою”, тому вона взагалі заперечувала будь-який



зв'язок між порушенням моралі та визнання на цій підставі правочину недійсним [21, с. 181].

Своє негативне ставлення до ідеї становлення недійсності правочину за таким критерієм висловив І. О. Покровський, який зазначив: “Цим самим ми маємо перед собою не щось достеменне та визначене, а певну загадку, вирішити яку юристи до цих пір не в змозі” [22, с. 246].

На нашу думку, слід погодитися із позицією І. О. Покровського, Р. О. Халфіної.

Мораль — найважливіший соціальний інститут, одна з форм суспільної свідомості. Вона є певною сукупністю історично складних і сучасних життєвих принципів, поглядів, оцінок, переконань і заснованих на них норм поведінки, що визначають і регулюють взаємини людей, ставлення їх до суспільства, держави, сім'ї, колективу, класу, навколошньої дійсності [23, с. 327].

Моральні засади суспільства у цивільному праві відзеркалюють ту систему усталених поглядів, яка склалася у свідомості людей на основі їхніх уявлень про добро, людяність, гідність, совість, справедливість. Моральні засади визначають принципи і межі поведінки суб'єкта цивільного права.

І як зазначає О. Н. Садіков, мораль або її засади, яким не повинен суперечити цивільно-правовий правочин, містять сформовані в суспільстві уявлення про добро і зло, справедливе і належне. Вимоги моральності, на відміну від права, не закріплені в системі писаних норм. Вони одержують своє вираження в загальновизнаних уявленнях про належну поведінку, що склалися в результаті тривалого суспільного розвитку, у тому числі загальних принципів права й діяльності вищих судових інстанцій [24, с. 362].

На нашу думку, “відповідність правочину моральним засадам” у контексті податкових правовідносин потрібно розуміти як загальнонормативні уявлення в суспільстві про очевидні моральні принципи та норми належної поведінки платників податків під час вчиненіх правочинів.

Тобто вимога щодо відповідності моральним засадам суспільства відображає позитивний аспект у здійсненні платниками податків суб'єктивного цивільного права, дозволяє визначати їх можливі варіанти поведінки.

У ч. 3 ст. 228 ЦК України зазначено, що правочин може бути визнаний недійсним у разі недодержання вимоги щодо його відповідності інтересам держави і суспільства, його моральним засадам. Законодавець з'єднав ці підстави комою, об'єднавши відповідність “моральним засадам” із відповідністю “інтересам держави і суспільства”, вважаючи, що моральні засади не можуть бути порушені, якщо не порушені інтереси держави та суспільства. Тобто законодавець не виділив категорію “невідповідність моральним засадам” окремою підставою недійсності правочинів, оскільки правочин не може суперечити моральним засадам, при цьому не порушуючи інтереси держави і суспільства.

Вказане підтверджується і застосуванням каральних санкцій. У ч. 3 ст. 228 ЦК України зазначено, що вони застосовуються у разі, якщо правочин завідомо суперечить інтересам держави і суспільства. Проте в цій нормі не говориться про застосування санкцій у разі порушення правочином моральних засад, бо якщо порушуються інтереси держави та суспільства, то й само собою зрозуміло, що порушуються моральні засади цього ж суспільства. Зазначене свідчить, що в контексті ч. 3 ст. 228 ЦК України порушення моральних засад не є окремою підставою недійсності правочинів, вчинених платниками податків.

У той же час у податкових правовідносинах порушення правочинами “моральних засад” стосується тих недобросовісних платників податків, які з допомогою інструментів, які використовуються в цивільно-правових відносинах, створюють схеми незаконного збагачення за рахунок бюджетних коштів, що можуть привести до порушення інтересів держави та суспільства у сфері оподаткування та до порушення конституційних прав і свобод інших платників податків.



Отже, порушення правочинами, що вчинені платниками податків, моральних засад не може бути окремою підставою для звернення податковому органу до суду із позовом про визнання правочину недійсним. При цьому, перш за все, потрібно, щоб правочин суперечив інтересам держави і суспільства.

**Проведені в статті дослідження дозволяють прийти до наступних висновків:**

— законодавець поєднав в одній статті дві різні норми права: недійсність правочинів, що порушують публічний порядок (нікчемність правочину) та невідповідність правочинів інтересам держави і суспільства, моральним засадам (недійсність правочину);

— наслідки правочину, який порушує публічний порядок, а тому є нікчемним, що не потребує визнання цього в суді (ч. 2 ст. 215 ЦК України), не стосується ознак і наслідків визнання судом факту невідповідності правочину інтересам держави і суспільства, моральним засадам у судовому порядку.

— нагальним є питання роз'єднання ст. 228 ЦК України на дві окремі статті, врахувавши при цьому їх індивідуальні ознаки та наслідки.

**Список використаних джерел**

1. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2756-VI [Текст] // ВВР. — 2011. — № 23. — Ст. 160.
2. Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними : постанова Пленуму Верховного Суду України від 06.11.2009 р. № 9 [Текст] // Вісник Верховного Суду України. — 2009. — № 12 (112). — С. 3–8.
3. Про судову практику в справах про визнання угод недійсними : постанова Пленуму Верховного Суду України від 28.04.1978 р. № 3 [Текст] // Бюлєтень законодавства і юридичної практики України. — 1999. — № 5.
4. Довідка Вищого адміністративного суду України про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України “Про податок на додану вартість” від 15.04.2010 р. [Електронний ресурс] Юстініан. — URL : <http://justinian.com.ua/article.php?id=3527>.
5. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.11.2010 р. № К-6248/07 [Електронний ресурс] Портал ІЛГА:ЗАКОН. — URL : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/AS100900.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/AS100900.html).
6. Treitel, G. H. The Law of Contract [Text] / G. H. Treitel. — [3-rd ed.]. — London : Stevens and Sons, 1970. — 516 р.
7. Ласк, Г. Гражданское право США (право торгового оборота) [Текст] / Г. Ласк ; [под ред. Е. А. Флейшиц]. — М. : Изд-во иностранной литературы, 1961. — 774 с.
8. Белов, А. П. Публичный порядок. Законодательство, доктрина, судебная практика [Текст] / А. П. Белов // Право и экономика. — 1996. — № 19–20. — С. 30–87.
9. Беляневич, О. А. “Публічний порядок” як оціночна категорія договірного права: спроба тлумачення [Текст] / О. А. Беляневич // Вісник господарського судочинства. — 2004. — № 1. — С. 331–338.
10. Сібільов, М. М. Загальна характеристика нікчемних правочинів (договорів) [Текст] / М. М. Сібільов // Економіка. Фінанси. Право. — 2007. — № 5. — С. 16–22.
11. Кучерявенко, Н. П. Налоговое право [Текст] : [учебн.] / Н. П. Кучерявенко. — Х. : Консум, 1997. — 432 с.
12. Фінансове право [Текст] : [учебн.] / под ред. О. Н. Горбунової. — М. : Юрист, 1996. — 400 с.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2756-VI // ВВР. — 2011. — № 13–14, № 15–16, № 17. — Ст. 112.
14. Пришва, Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов’язкових платежів [Текст] / Н. Ю. Пришва. — К. : ЕксоВ, 2003. — 280 с.
15. Щербанюк, О. В. Громадянин як суб’єкт податкових правовідносин [Текст] / О. В. Щербанюк. — Чернівці : Рута, 2000. — 288 с.
16. Тихомиров, Ю. А. Публичное право [Текст] : [учебн.] / Ю. А. Тихомиров. — М. : БЕК, 1995. — 496 с.



17. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями Вищого арбітражного суду України та Генеральної прокуратури України щодо офіційного тлумачення положень статті 2 Арбітражного процесуального кодексу України (справа про представництво прокуратурою України інтересів держави в арбітражному суді) від 08.04.1999 р. № 3-рп/99 [Текст] // ОВУ. — 1999. — № 15. — Ст. 35.
18. Иоффе, О. С. Основы советского гражданского законодательства [Текст] / О. С. Иоффе, Ю. К. Толстой ; Ленинград. гос. ун-т им. А. А. Жданова. — Л. : Изд-во ЛГУ, 1962. — 216 с.
19. Генкин, Д. М. Недействительность сделок, совершенных с целью, противной закону [Текст] / Д. М. Генкин // Ученые записки ВИОН МЮ СССР. Вып. 5 — М. : Изд-во МЮ СССР, 1947. — С. 40–57.
20. Новицкий, И. Б. Сделки. Исковая давность [Текст] / И. Б. Новицкий. — М. : Госюризатдат, 1954. — 524 с.
21. Халфина, Р. О. Значение и сущность договора в советском гражданском праве [Текст] / Р. О. Халфина. — М. : Госюризатдат, 1950. — 240 с.
22. Покровский, И. А. Основные проблемы гражданского права [Текст] / И. А. Покровский. — М. : Статут, 1998. — 353 с. (Серия “Классика российской цивилистики”)
23. Теория государства и права [Текст] : [курс лекц.] / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. — [2-е изд., перераб. и доп. — М. : Юристъ, 2000. — 761 с.
24. Комментарий к Гражданскому кодексу РФ, части первой (постатейный) [Текст] / отв. ред. О. Н. Садиков. — Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ. — М. : КОНТРАКТ : Инфра-М, 1998. — 777 с.

*Рекомендовано до друку кафедрою цивільного права та процесу  
Хмельницького університету управління та права  
(протокол № 7 від 18 січня 2012 року)*

Надійшла до редакції 24.01.2012

**Личман Л. В. Соотношение оснований недействительности сделок в контексте ст. 228  
Гражданского кодекса Украины в налоговых правоотношениях**

*Рассматриваются вопросы соотношения понятий “публичный порядок”, “нарушение интересов государства и общества”, “нарушение морали” в контексте ст. 228 Гражданского кодекса Украины как основания недействительности сделок в налоговых правоотношениях.*

**Ключевые слова:** основания недействительности соглашений, нарушение публичного порядка, интересы государства и общества, моральные устои, налоговые правоотношения.

**Lichman, L. V. Analysis of the Reasons for the Transactions to be Invalid in the Context of the article 228 of Civil Code of Ukraine in Tax Legal Relationships**

*The article is following concepts as “public order”, “violation of the interests of the state and society”, “breach of ethics” in the context of Art. 228 CC of Ukraine are examined as the basis of invalid transactions in the law of taxation.*

**Key words:** the grounds of invalidity of the agreements, violation of public order, interests of the state and society, moral principles, tax law relations.

