УДК 343.37:343.236.4

Л. Д. Заркуа, аспірантка

Одеський національний університет ім. І. І. Мечникова,
кафедра кримінального права, кримінального процесу і криміналістики,
Французький бульвар, 24/26, Одеса, 65058, Україна

ДО ПИТАННЯ ПРО "УМИСЕЛ" ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

Проаналізовано чинне законодавство про визнання недійсними угод суб'єктів господарської діяльності, укладених з метою, завідомо несумысною з інтересами держави та суспільства, а саме за їх спрямованністю на ухилення від сплати податків.

Ключові слова: "фіктивні підприємства", органи державної податкової служби, ухилення від сплати податків, визнання угод недійсними, "умисел" юридичної особи.

Головним чинником розвитку економіки нашої держави на даному етапі є збільшення розміру дохідної частини Державного бюджету України. Провідну роль у забезпеченні наповнення бюджетів усіх рівнів відіграють органи державної податкової служби.

Саме зусиллями податкових органів запобігається безпідставне відшкодування з державного бюджету ПДВ несумлінним платникам податків та шкода у вигляді ненадходження податків, зборів та інших платежів, яка наноситься державі окремими платниками податків у результаті ухилення ними від сплати таких податків.

У ситуації, коли традиційні джерела сплати податків не дозволяють отримувати необхідні державі кошти, перед органами державної податкової служби постають завдання пошуку додаткових засобів поповнення дохідної частини бюджету, якими на сьогодні обгрунтовано можна назвати такий напрям роботи податкових органів як позовна робота з питань визнання недійсними угод, укладених суб'єктами підприємницької діяльності із так званими "фіктивними фірмами", оскільки вона сприяє протидії злочинним намірам ухилення від сплати податків, відшкодуванню збитків, заподіяних державі внаслідок діяльності таких фірм, запобіганню втратам бюджету в майбутньому та обумовлює зростання фактів порушення кримінальних справ за ст. 212 КК України.

В останній час найбільш розповсюдженим засобом ухилення від сплати податків, зборів та інших платежів до бюджету окремими платниками податків є застосування ними схем з іншими платниками, які податків не тільки ніколи не сплачують але й, навпаки, створені для того, щоб дати змогу їх контрагентам ухилитись від оподаткування (далі "фіктивні підприємства"). Механізм оподаткування платників податків податком на прибуток підприємств та ПДВ, встановлений діючим податковим законодавством дозволяє платникам податку на прибуток та ПДВ зменшити об'єкт оподаткування податком на прибуток та ПДВ, належний до сплати у бюджет (збільшити ПДВ, належний до відшкодування ним з державного бюджету), на суму витрат, пов'язаних з господарською діяльністю таких платників та суму ПДВ (податкового кредиту), сплаченого/нарахованого такими платниками у складі сум, зазначеним вище витрат. Господарська діяльність платників податків опосередкована укладанням ними угод з постачальниками та покупцями. Отже, юридична природа валових витрат постає у тому, що вони виникають лише при наявності певних господарських

© Л. Д. Заркуа, 2003

правовідносин між покупцем та продавцем, які виникають між ними лише на підставі укладеної ними угоди.

А виникнення у платника податків валових витрат та права на податковий кредит податкове законодавство прямо пов'язує з виникненням у його контрагента валових доходів та податкових зобов'язань з ПДВ. Звідси, з метою ухилення від сплати податків, зборів та інших платежів до бюджету окремі платники податків укладають угоди з "фіктивними підприємствами", за допомогою чого вони, зменшуючи об'єкт оподаткування податком на прибуток та ПДВ, належний до сплати у бюджет; інакше, у такий спосіб вони фактично передають свої податкові зобов'язання з ПДВ та з податку на прибуток "фіктивним підприємствам", що призводить до ненадходження у державний бюджет значних сум податків, зборів та інших платежів.

Сьогодні найбільш ефективним засобом протидії зазначеному виду ухилення платників податків від сплати податків, зборів та інших платежів до бюджету є комплекс дій податкових органів з визнанням таких угод недійсними у встановленому законом порядку як за ст. 48 ЦК України за поданнями прокуратури так і за ст. 49 ЦК України за позовами податкових органів.

Результатами позовної роботи податкових органів в цьому напрямку є визнання господарським судами таких угод недійсними, що є підставами не тільки для подальшого донарахування податковими органами окремим платникам податків податкових зобов'язань, від сплати яких вони ухилились шляхом укладання угод з "фіктивними фірмами" з застосуванням штрафних санкцій, але й для стягнення у дохід держави всього отриманого сторонами за цією угодою або його вартості, що є альтернативним джерелом поповнення доходної частини державного бюджету. Дійсно, сьогодні неможливо навіть приблизно спрогнозувати розмір таких надходжень до доходної частини бюджету, або у разі його планування у складі доходів зведеного бюджету України виконати. Але ж у ситуації, коли традиційні джерела сплати податків не дозволяють отримувати необхідні державі кошти й перед органами ДПС постають завдання пошуку додаткових засобів поповнення дохідної частини бюджету, цей напрямок роботи можна обгрунтовано назвати дуже важливим та відповідальним, й він тільки набирає актуальності.

Як відомо, Цивільний кодекс України містить ряд статей, які передбачають можливість та підстави визнання угод недійсними. Однак Законом України "Про державну податкову службу в Україні" від 24. 12. 93р. (із змінами та доповненнями), встановлено (статтею 10 пунктом 11) право органів державної податкової служби звертатися до судів з позовами до підприємств, установ, організацій про визнання угод недійсними і стягнення в доход держави коштів, одержаних ними за такими угодами [1]. А це, перш за все, стаття 49 ЦК України, згідно з якою недійсною визнається угода, укладена з метою, завідомо суперечною інтересам держави і суспільства, оскільки наслідками визнання такої угоди недійсною є стягнення в доход держави одержаного сторонами за угодою: при наявності умислу у обох сторін, в разі виконання угоди обома сторонами, в дохід держави стягується все одержане ними за угодою, а в разі виконання угоди однією стороною — з другої сторони стягується в доход держави все одержане нею і належне з неї першій стороні на відшкодування одержаного. При наявності ж умислу лише у однієї з сторін все одержане нею за угодою повинно бути повернуто другій стороні, а одержане останньою або належне їй на відшкодування виконаного стягується в доход держави [2].

Протягом останніх років робота в цьому напрямку податковими органами, зокрема в Одеській області проводилась не досить активно та результативно, що було обумовлено відсутністю узагальненої судової практики, різним

застосуванням суддями норм чинного законодавства та неоднозначним їх тлумаченням податковими органами і господарськими судами.

На жаль, норми правового першоджерела, яке регулює питання з визнання угод недійсними — ЦК України, містять лише загальні положення про такі угоди, їх укладання, виконання сторонами, підстави для визнання їх судом недійсними та застосування судом відповідних наслідків під час зазначених дій, а на практиці перед судами постає значна кількість проблемних питань, пов'язаних з визнанням окремих угод недійсними. Більш детально зазначені питання були розглянуті у постанові Пленуму Верховного суду України від 28 квітня 1978 року №3 "Про судову практику в справах про визнання угод недійсними "(із змінами і доповненнями, внесеними постановами Пленуму Верховного суду України від 25. 12. 92р. №13, від 25. 05. 98р. №15), яка, безперечно, є обгрунтованим узагальненням судової практики в справах про визнання угод недійсними [3]. У вказаній постанові Верховний суд підкреслив, що дія статті 49 ЦК України поширюється на угоди, які укладені з метою, завідомо суперечною інтересам держави і суспільства, тобто порушують основні принципи існуючого суспільного ладу. До таких угод Верховний суд відніс угоди, спрямовані на **приховування фізичними та юридичними особами від оподаткування** (підкреслено нами — Л. З.), на використання майна всупереч закону колективної, державної або чиєїсь приватної власності з корисливою метою,) що знаходиться у їх власності або користуванні, на шкоду правам, свободам і гідності громадян, інтересам суспільства та інші (в роз'ясненнях Вищого арбітражного суду України від 12. 03. 99р. №02-5/111 "Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнання угод недійсними", де Вищий арбітражний суд України доповнив суб'єктний склад вищевказаних угод громадянами, які набули статус суб'єкта підприємницької діяльності) [4].

Вищевикладені положення дозволили дійти висновку про те, що угода, спрямована на ухилення від сплати податків, суперечить інтересам держави та суспільства і може кваліфікуватися за статтею 49 ЦК України; але ж ланка проблемних питань залишилась, і на практиці застосування положень вищезазначених нормативних актів судами залишилось різне.

Найбільш проблемним питанням до квітня 2002 року була відсутність в нормативно-правових актах, визначення *умислу* юридичної особи та критеріїв його доказовості.

Так, у ході судових засідань у справах за позовами податкових органів до суб'єктів господарювання про визнання угод недійсними, на позивачів (податкові органи) ліг тягар доведення *умислу* відповідачів на досягнення ними укладенням оспорюваних угод мети, завідомо суперечної інтересам держави та суспільства. В якості доказу наявності такого *умислу* судді вимагали обвинувальні вироки судів загальної юрисдикції у справах, порушених за ухилення від сплати податків відносно посадових осіб відповідачів. При цьому позиція суду грунтувалася на тому, що, досліджуючи наявність *умислу* та мети в діях юридичних осію, суд повинен дослідити наявність мети та *умислу* в діях конкретних фізичних осіб (однієї чи декількох), які виступали від імені юридичної особи. Твердження податкових органів про *умисел* відповідачів ухилитися від сплати податків дають підстави вважати, що ДПІ вважають дії посадових осіб відповідачів правопорушеннями. За своїми ознаками такі правопорушення, на існуванні яких, наполягає ДПІ, мають ознаки злочинів, зокрема, підробка документів, ухилення від сплати податків. Такі злочини передбачають наявність у діях винних осіб *умислу*. Відповідно до ст. 62 Конституції України особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду.

Однак з квітня 2002 року позиція органів судової влади з цього питання

кардинально змінилася, що знайшло відображення у Роз'ясненнях Вищого господарського суду України "Про внесення змін і доповнень до роз'яснення президії Вищого арбітражного суду України від 12. 03. 99 N 02-5/111 "Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнанням угод недійсними" від 26. 04. 2002 р. N 04-5/491[5].

Наявність *умислу* у сторін (сторони) угоди означає, що вони (вона), виходячи з обставин справи, усвідомлювали або повинні були усвідомлювати протиправність укладеної угоди і *суперечність* її мети інтересам держави та суспільства та прагнули або свідомо допускали настання протиправних наслідків. *Умисел* юридичної особи визначається як *умисел* тієї посадової або іншої фізичної особи, що підписала договір від імені юридичної особи, маючи на це належні повноваження. За відсутності таких повноважень наявність *умислу* у юридичної особи не може вважатися встановленою.

Отже, саме лише визнання господарським судом недійсними установчих документів підприємства та/або рішення про створення підприємства, а також прийняття господарським судом рішення про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності не є підставою для того, щоб вважати недійсними угоди, укладені таким підприємством з іншими підприємствами чи організаціями до моменту виключення його з державного реєстру. Проте у разі визнання у встановленому порядку недійсними установчих документів суб'єкта підприємницької діяльності або скасування його державної реєстрації у зв'язку із здійсненням відповідної реєстрації на підставі загубленого документа, що посвідчує особу, або на підставну особу — засновника суб'єкта підприємницької діяльності, укладені таким суб'єктом підприємницької діяльності угоди мають визнаватися недійсними згідно із статтею 49 Цивільного кодексу незалежно від часу їх укладення.

Якщо у встановленому порядку буде з'ясовано, що зміну носіїв корпоративних прав або продажу таких прав здійснено для укладання відповідним суб'єктом підприємницької діяльності угод з метою ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів або легалізації коштів, набутих злочинним шляхом, суд має визнавати такі угоди недійсними за ознаками статті 49 Цивільного кодексу України.

На нашу думку, зміна позиції Вищого господарського суду України з цього питання багато в чому була обумовлена тим, що Верховним Судом України на початку квітня відповідно до положень ст. 111 — 18 ГПК України за окремими справами цієї категорії було винесено Постанови на користь податкових органів, якими позови податкових органів були задоволені повністю, а попередні рішення нижчестоящих судів скасовані.

І все ж таки позитивні зміни внесені в Роз'яснення Вищого арбітражного суду України від 12. 03. 99 N 02-5/111 "Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнанням угод недійсними" щодо *умислу* юридичної особи, на практиці фактично застосувати неможливо, бо відповідно до цих змін "Умисел юридичної особи визначається як *умисел* тієї посадової або іншої фізичної особи, що підписала договір від імені юридичної особи, маючи на це належні повноваження. За відсутності таких повноважень наявність *умислу* у юридичної особи не може вважатися встановленою" [4], угоди від імені "фіктивних підприємств" підписувались невідомими особами, що ускладнювало доказовість наявності *умислу* у вказаних осіб.

Однак знов-таки, зазначене питання вирішив Верховний Суд України в окремих постановах (винесених на користь податкових органів, якими позови податкових органів були задоволені повністю, а попередні рішення нижчестоящих судів скасовані повністю); він зазначав, що доказом наявності умислу у "фіктивного підприємства" є створення ним штучних умов для отримання неоподаткованого прибутку, про що свідчать визнання судами установчих

документів підприємства недійсними або скасування його державної реєстрації з причини їх реєстрації за втраченим паспортом, або на підставну особу засновника, відсутність зазначеної юридичної особи за юридичною адресою, неподання нею обов'язкової звітності до податкових органів та/або несплата податків до моменту укладання угоди. В сукупності з несплатою податків "фіктивним підприємством" за укладеною угодою наявність вищевказаних обставини дозволили Верховному Суду України дійти до висновку про факти укладання угод "фіктивними підприємствами" з іншими суб'єктами господарювання з метою, що завідомо суперечить інтересам держави та суспільства. Пізніше такої позиції став дотримуватися й Вищий господарський суд України в постановах про окремі справи, винесені на користь податкових органів.

Така позиція Верховного Суду України та Вищого господарського суду України стосовно *умислу* юридичної особи знайшла відображення у подальшому і в Постанові Пленуму Вищого господарського суду України від 25. 07. 02р. №1056 "Про заходи щодо забезпечення однакового і правильного застосування законодавства про податки" [6], яка внесла деяку ясність в існуючу проблему, встановивши перелік доказів спрямованості *умислу* суб'єкта оспорюваних угод на приховування від оподаткування прибутків та доходів, якими можуть бути, зокрема, надані податковими органами відомості про відсутність підприємства, організації (сторони угоди) за юридичною та фактичною адресою, про визнання недійсними в установленому чинним законодавством порядку установчих (статутних) документів про неподання податкової звітності до органів державної податкової служби, про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності і т. ін. [6].

Роз'ясненнями від 26. 04. 02р. №04-5/491 Вищий господарський суд України ще раніше підкреслив, що у разі визнання у встановленому порядку недійсними установчих документів суб'єкта підприємницької діяльності або скасування його державної реєстрації у зв'язку із здійсненням відповідної реєстрації на підставі загубленого документа, що посвідчує особу, або на підставну особу — засновника суб'єкта підприємницької діяльності, укладені таким суб'єктом підприємницької діяльності угоди мають визнаватися недійсними згідно із статтею 49 ЦК України незалежно від часу їх укладення.

Прийняття вищезазначеної Постанови обумовило активізацію позовної роботи органів державної податкової служби щодо визнання недійсними угод суб'єктів підприємницької діяльності на підставі ст. 49 ЦК України.

Так, станом на 01. 03. 2003 року органами державної податкової служби Одеської області з урахуванням положень п. 7. 3 Постанови Пленуму ВГСУ від 25. 07. 2002року було подано до господарського суду Одеської області 25 позовних заяв про визнання угод недійсними на підставі ст. 49 ЦК України на суму 984999,1 тис. грн.

А проблемні питання визнання угод, укладених суб'єктами господарської діяльності з "фіктивними підприємствами" недійсними за ст. 49 ЦК України все ж таки залишились. Так, відповідно до ст. ст. 62, 80 ГПК України підставою як для відмови в прийнятті позовної заяви, так і для припинення провадження по справі є подання позову до юридичної особи, яка ліквідована [7]. Відповідно до ст. 34 Закону України "Про підприємства в Україні" підприємство вважається реорганізованим або ліквідованим з моменту виключення його з державного реєстру України [8]. Як вже зазначалось вище, одним із доказів наявності *умислу* у юридичної особи — "фіктивного підприємства" є скасування його державної реєстрації. А скасування державної реєстрації є обов'язковою підставою для виключення "фіктивного підприємства" з ЄДРПОУ. Досить часто на момент подання угоди "фіктивні підприємства" вже виключені з ЄДРПОУ, що позбавляє суд можливості визнати укладені ними угоди недійсними.

Література

1. Закон України "Про державну податкову службу в Україні" від 04. 12. 90р. N 509-XII в редакції Закону України від 24. 12. 93р. N 3813-ХП //Голос України. — 1991. — N 8.

2. Цивільний кодекс України 18. 07. 63р. (із змінами і доповненнями) — Харків, 1999. — 159с.

3. Постанова Пленуму Верховного суду України від 28 квітня 1978 року №3 "Про судову практику в справах про визнання угод недійсними "(із змінами і доповненнями, внесеними постановами Пленуму Верховного суду України від 25. 12. 92р. №13, від 25. 05. 98р. №15) // Юридичний вісник України. — 2001. — № 37.

4. Роз'яснення Вищого арбітражного суду України від 12. 03. 99р. №02-5/111 "Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнання угод недійсними" //Бухгалтер. — 200!-. № 17-18 (ч. 2).

5. Роз'яснення Вищого господарського суду України "Про внесення змін і доповнень до роз'яснення президії Вищого арбітражного суду України від 12. 03. 99 N 02-5/111 "Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнанням угод недійсними" від 26. 04. 2002 р. N 04-5/491 // Вісник господарського судочинства. — 2002. — №3.

6. Постанова Пленуму Вищого господарського суду України від 25. 07. 02р. №1056 "Про заходи щодо забезпечення однакового і правильного застосування законодавства про податки" //Вісник господарського судочинства. — 2002. — №4.

7. Господарський процесуальний кодекс України від 06. 11. 91р. №1798-ХП// Відомості Верховної Ради України. — 1992. — N6.

8. Закон України "Про підприємства в Україні" від 27. 03. 91р. №887-XII // Голос України. — 1991. — К86.

Л. Д. Заркуа

Одесский национальный университет,
кафедра уголовного права, уголовного процесса и криминалистики,
Французский бульвар, 24/26, Одесса, 65058, Украина

К ВОПРОСУ ОБ "УМЫСЛЕ" ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

РЕЗЮМЕ

В ситуации, когда традиционные источники уплаты налогов не позволяют получать необходимые государству денежные средства, перед органами государственной налоговой службы встают задачи поиска дополнительных способов пополнения доходной части бюджета, которыми сегодня обосновано можно назвать такое направление работы налоговых органов как исковая работа по вопросам признания недействительными сделок, заключенных субъектами предпринимательской деятельности с так называемыми "фиктивными фирмами", поскольку она способствует противодействию преступным намерениям уклонения от уплаты налогов и возмещения ущерба, причиненного государству вследствие деятельности таких фирм.

Ключевые слова: "фиктивные предприятия", органы государственной налоговой службы, уклонение от уплаты налогов, признание сделок недействительными, умысел юридического лица.