

УДК 336.227.2:347.132.14(094.1)

Л. Д. Заркуа, аспірантка

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

ДЕЯКІ ПИТАННЯ НОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА З ВИЗНАННЯ НЕДІЙСНИМИ УГОД, СПРЯМОВАНИХ НА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

В статті розглянуто законодавчі аспекти визнання недійсними угод, спрямованих на ухилення від сплати податків. Проведено порівняльний аналіз цього питання у чинному Цивільному кодексі України, Господарському кодексі України та Цивільному кодексі України 1963р. із висвітленням найбільш актуальних проблем правозастосувальної діяльності.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, податкова служба, угоди, господарське зобов'язання, вина юридичної особи

Втрата чинності з 1 січня 2004 року Цивільним кодексом Української РСР від 18 липня 1963 року, із змінами, внесеними до нього, та набрання чинності з 1 січня 2004 року Цивільним кодексом України від 16 січня 2003 року та Господарським кодексом України від 16 січня 2003 року обумовили виникнення істотних коректив у правовому регулюванні інституту визнання угод недійсними.

Визнання угод недійсними як один з головних напрямків роботи органів державної податкової служби і сьогодні залишається ефективним заходом поповнення доходної частини Державного бюджету коштами, отриманими суб'єктами господарювання від здійснення протизаконної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків та зборів.

Інститут визнання угод недійсними у ЦК України від 16. 01. 03 року розглядається як визнання недійсними цивільно-правових правочинів, а у Господарському кодексі України — як недійсність господарсько-правових зобов'язань.

Враховуючи наявність у органів державної податкової служби права на звернення до судів з позовами про визнання угод недійсними, виникає, перш за все, питання співвідношення категорій “угода”, “правочин” та “господарське зобов'язання”.

Цивільним кодексом Української РСР від 18 липня 1963 року угодою визнавалися дії громадян і організацій, направлені на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків [1]. А Цивільним кодексом України, який набрав чинності з 01. 01. 04р., для визначення дії особи, спрямованої на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків, тобто угоди, введено термін “правочин”, який згідно ч. 2 ст. 202 цього Кодексу може бути одностороннім та дво- чи багатостороннім (договір) [2]. Таким чином, термін “правочин” є тотожним терміну “угода”, оскільки вказані категорії несуть однакове смислове навантаження та застосовуються для визначення дій особи, спрямованих на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. А категорії “правочин” і “договір” співвідносяться між собою як загальне і окреме: будь-який договір за своєю правовою природою є правочином, але не всякий правочин є договором.

Договори та інші правочини в силу ст. 11 ЦК України є однією з підстав для

виникнення цивільних прав та обов'язків, які утворюють зміст зобов'язань [2]. Зобов'язанням згідно зі ст. 509 ЦК є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматись від певних дій, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку [2].

Аналогічно цьому поняттю зобов'язання Господарський кодекс України (ст. 173) наводить визначення господарського зобов'язання [3].

Вищевикладений аналіз норм діючого законодавства, які розкривають зміст категорій — угода, правочин, господарське зобов'язання — дозволяє зробити висновок про те, що в цілях підготовки позовів про визнання недійсними правочинів (господарських зобов'язань) та провадження за цими справами, їх можна розглядати та застосовувати як синоніми.

Друге питання, яке виникає в практичній діяльності податкових органів у зв'язку з набранням чинності нових актів законодавства, це питання про правові підстави звернення органів державної податкової служби до господарських судів з позовами про визнання правочинів (господарських зобов'язань) недійсними.

Господарський кодекс України та Цивільний кодекс України від 16. 01. 03 р. містять ряд правових норм, які передбачають можливість та підстави визнання правочинів (господарських зобов'язань) недійсними. Однак правова підстава звернення органу державної податкової служби до суду за цією категорією справ повинна бути узгоджена нормами ЦК України, ГК України із нормами Закону України “Про державну податкову службу в Україні”, оскільки останнім органом державної податкової служби надано право на звернення до судів з позовами до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання недійсними лише таких угод, наслідками визнання недійсними яких виступає стягнення в дохід держави коштів, одержаних ними за такими угодами [4].

Перелік підстав для визнання правочинів (господарських зобов'язань) недійсними та можливих наслідків цього за позовами органів державної податкової служби встановлено у ст. ст. 207, 208 ГК України.

Відповідно до ст. 207 ГК України 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 [3].

Оскільки Законом України “Про державну податкову службу в Україні” від 24. 12. 93р. №3813/ХІІ (із змін. та доп.) органам державної податкової служби надано право на подання до судів позовів до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в дохід держави коштів, одержаних ними за такими угодами, однією з підстав такого звернення податкових органів до суду до набрання чинності новим Цивільним кодексом України та Господарським кодексом України з 01. 01. 04р. була ст. 49 ЦК УРСР в редакції від 1963р. — визнання недійсною угоди, укладеної з метою, завідомо суперечною інтересам держави і суспільства.

Загальновідомо, що до угод, укладених з метою, завідомо суперечною інтересам держави та суспільства, тобто які порушують основні принципи існуючого суспільного ладу, відносяться угоди, спрямовані на використання всупереч закону колективної, державної або чиеїсь приватної власності з корисливою метою, ухилення фізичних та юридичних осіб від сплати податків та інших загальнообов'язкових платежів, використання майна, що знаходиться у їх власності або користуванні, на шкоду правам, свободам і гідності громадян, інтересам суспільства.

Діючим Цивільним кодексом України вищеназвані питання частково врегульо-

вані статтею 228- *Правові наслідки вчинення правочину, який порушує публічний порядок*.

Відповідно до ст. 228 ЦК України, правочин вважається таким, що порушує публічний порядок, якщо він був спрямований на порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина, знищення, пошкодження майна фізичної або юридичної особи, держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади, незаконне заволодіння ним[2].

В названій статті мова йде про наслідки вчинення правочинів, що порушують публічний порядок (“антисоціальні правочини”), котрі порушують законодавство, мають антисоціальний характер і посягають на істотні інтереси держави та громадські інтереси. До них зокрема, належать: конституційні права і свободи людини і громадянина; майно фізичної або юридичної особи, держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади, незаконне заволодіння ним. При цьому, коли щодо конституційних прав і свобод людини і громадянина йдеться про порушення взагалі, то стосовно майна фізичної або юридичної особи, держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади характер правочину конкретизується: тут мова йде про антисоціальну спрямованість знищення, пошкодження майна або незаконне заволодіння ним.

При цьому необхідно відмітити, що правочин, який порушує публічний порядок, є нікчемним. Нікчемним визнається правочин, якщо його недійсність встановлена законом (ч. 2 ст. 215). Визнання нікчемного правочину недійсним в судовому порядку не вимагається, оскільки його недійсність визначена безпосередньо у правовій нормі.

Вищенаведена стаття (228) свідчить про те, що законодавець визначаючи ознаки правочину, що порушує публічний порядок, не включив до них спрямованість на ухилення фізичних та юридичних осіб від сплати податків та інших загальнообов’язкових платежів, в той час як органи державної податкової служби, захищаючи інтереси держави по даній категорії справ керувалися ст. 49 ЦК УРСР та доводили факт укладання суб’єктами господарювання угоди з метою, завідомо суперечною інтересам держави та суспільства — ухилення від сплати податків та інших загальнообов’язкових платежів.

Таким чином норми діючого ЦК України не містять правових підстав для визнання недійсним правочину, укладеного з метою, завідомо суперечною інтересам держави та суспільства — ухилення від сплати податків та інших загальнообов’язкових платежів.

Вивчення положень діючого на сьогодні законодавства України дозволяє стверджувати, що при зверненні податкових органів до господарського суду з позовами про визнання недійсними угод, укладених з метою, завідомо суперечною інтересам держави та суспільства — ухилення від сплати податків та інших загальнообов’язкових платежів, необхідно керуватися нормами Господарського кодексу України.

Із змісту ст. 207 ГК України випливає, що для застосування вимог цієї статті при розгляді господарським судом позову про визнання недійсним господарського зобов’язання, яке вчинено з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави і суспільства суд повинен встановити наявність певних обставин, які свідчать про те, що сторона (або сторони), укладаючи угоду, завідомо діяла з прямим умислом, спрямованим на досягнення такої мети, яка суперечить інтересам держави та суспільства.

Тобто, необхідно визначитися із поняттям вини юридичної особи у формі умислу при укладанні угод з метою, завідомо суперечною інтересам держави та суспільства.

Вищий господарський суд України в своїх узагальненнях практики розгляду спорів даної категорії підкреслює, що така ознака, як завідомість, означає, що сторони усвідомлювали або повинні були усвідомлювати протиправність укладуваної

угоди і суперечність її мети інтересам держави та суспільства і прагнули або свідомо допускали настання протиправних наслідків [5]. Умисел юридичної особи визначається як умисел тієї посадової або іншої фізичної особи, яка підписала договір від імені юридичної особи, маючи на це належні повноваження. За відсутністю таких повноважень наявність умислу у юридичної особи не може вважатися встановленою.

Згідно з постановою Пленуму Вищого господарського суду України “Про заходи щодо забезпечення однакового і правильного застосування законодавства про податки” від 25. 07. 02р. №1056 під час розгляду цієї категорії справ судам, відповідно до вимог ст. 43 ГПК України, необхідно оцінювати докази в сукупності та визначити достатність підстав для висновку щодо спрямованості діяльності суб’єкта господарювання, у тому числі при укладанні спірної угоди, на ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) [6].

При цьому у п. 7. 3 цієї постанови йдеться про докази спрямованості умислу саме суб’єкта оспорюваних угод на приховування від оподаткування.

Тобто, вину у формі умислу юридичної особи можна визначити як навмисні дії чи бездіяльність повноважної особи суб’єкта господарювання з певною протиправною метою, що усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і бажала або свідомо допускала їх настання.

Вважаємо за доцільне звернути увагу на той факт, що з квітня 2002 року до теперішнього часу Верховний суд України, а у подальшому й Вищий господарський суд України, виходячи з практики розгляду ними справ за позовами податкових органів до суб’єктів господарювання про визнання укладених ними угод недійсними з причини їх суперечності інтересам держави та суспільства, а саме за їх спрямованістю на ухилення від оподаткування та отримання неконтрольованого державою прибутку, відрізняється від позиції ВГСУ, викладеній у вказаному вище роз’ясненні.

З урахуванням позиції судів касаційної інстанції Іванський А. Й. обгрунтовано вважає, що критеріями умислу юридичної особи є:

— по-перше, створення суб’єктом господарювання штучних умов для уникнення від відповідальності за несплату податків, зборів та інших обов’язкових платежів до бюджету (у т. ч. податку з прибутку, отриманого від здійснення підприємницької діяльності та ПДВ). Це відомості про відсутність юридичної особи за вказаною в установчих документах юридичною адресою, відомості про неподачу обов’язкової звітності суб’єктом господарювання до податкових органів, про несплату ним податків, зборів та інших обов’язкових платежів протягом всього його існування, рішення судів загальної юрисдикції про визнання недійсними установчих документів суб’єктів господарювання з причини його реєстрації на загублений паспорт, на підставну особу- засновника, або відомості про те, що зміна носіїв корпоративних прав суб’єкта господарювання була здійснена з метою легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом, відомості про невидачу суб’єкту господарювання дозволу на виготовлення печаток і штампів;

— по-друге, несплата суб’єктом господарювання податків, що повинні були ним нараховані за наслідками операцій, здійснених ним за спірною угодою. Ними можуть бути довідки податкових органів про неподання суб’єктом господарювання податкової звітності за період здійснення ним операцій за спірною угодою та про несплату податків за цей період [7].

При цьому необхідно зауважити, що за ст. 35 ГПК України вирок суду з кримінальної справи, що набрав законної сили, є обов’язковим для господарського суду при вирішенні спору з питань, чи мали місце певні дії та ким вони вчинені [8]. У той же час, наявність обвинувального вироку суду не може бути єдиним та головним доказом умислу юридичної особи при укладанні правочину.

Необхідно також враховувати, що відповідно до ст. 43 ГПК України ніякі докази не мають для господарського суду заздальгідь встановленої сили. Господарський суд при вирішенні спору про визнання недійсною угоди із застосуванням наслідків, передбачених ст. 208 ГК України, має оцінювати подані у судовому процесі докази в їх сукупності, розглядаючи їх у комплексі з усіма обставинами справи. Отже, наявність умислу в діях юридичної особи при укладанні угоди має встановлюватися саме господарським судом при розгляді спору по суті.

Необхідною умовою прийняття рішення про визнання угоди недійсною із застосуванням наслідків, передбачених ст. 208 ГК України, є встановлення при розгляді справи у чому конкретно полягала суперечна інтересам держави і суспільства мета укладання угоди, а також наявність умислу юридичної особи з такою метою.

Як свідчить юрисдикційна практика податкових органів щодо реалізації цього напрямку роботи, існування старих проблемних питань поряд з виникненням нових обумовлює різне тлумачення норм матеріального права, які регулюють відносини щодо визнання угод недійсними.

Заслуговує на увагу питання правового регулювання прав і обов'язків, що виникли до моменту набрання чинності нового акту цивільного законодавства та припинилися до 01. 01. 04р., оскільки пунктом 4 Прикінцевих положень ГК України (Розділ IX) передбачено, що цей кодекс застосовується до господарських відносин, які виникли після набрання чинності його положеннями відповідно до цього розділу. До господарських відносин, що виникли до набрання чинності відповідними положеннями ГК України, зазначені положення застосовуються щодо тих прав і обов'язків, які продовжують існувати або виникли після набрання чинності цими положеннями.

Таким чином, можна дійти висновку про те, що керуватися ст. ст. 207, 208 ГК України при поданні відповідних позовів органи ДПС можуть лише у разі звернення до господарських судів з позовами про визнання недійсними господарських зобов'язань, виконання яких передбачається після 01. 01. 04 року або за якими рахується кредиторська чи дебіторська заборгованість сторін, тобто якщо права і обов'язки сторін виникли або продовжують існувати після 01. 01. 04р.

Вищевикладені положення чинного законодавства свідчать про існування прогалини в законі в частині врегулювання прав і обов'язків, що виникли до моменту набрання чинності нового акту цивільного законодавства та припинилися до 01. 01. 04р.. А звернення до господарського суду на підставі ст. 49 ЦК України в редакції від 1963р. з позовами про визнання недійсними господарських зобов'язань, які вчинені до 01. 01. 04р. та права і обов'язки за якими припинилися до 01. 01. 04р. суперечить загальним правовим засадам.

У зв'язку із вищевказаними змінами, що сталися у чинному законодавстві в умовах складної криміногенної ситуації та динамічного зростання економічної злочинності уявляється нагальним вирішення цих та багатьох інших питань, що постанали у правозастосувальній практиці.

Література

1. Цивільний кодекс України: Коментар/ За заг. ред. Є. О. Харитонова, О. М. Калітенко. — Одеса: Юридична література, 2003. — 1080 с.
2. Цивільний кодекс України від 16. 01. 2003 №435-IV// Офіційний вісник України. — 2003. — №11 (28. 03. 2003). — Ст. 461
3. Господарський кодекс України від 16. 01. 2003 №436-IV// Офіційний вісник України. — 2003. — №11 (28. 03. 2003). — Ст. 462
4. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 04. 12. 1990 №509-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. — 1991. — №6 (05. 02. 91). — Ст. 37
5. Вищий арбітражний суд України. Роз'яснення “Про деякі питання практики

вирішення спорів, пов'язаних з визнанням угод недійсними" від 12. 03. 99 р. N 02-5/111 //Бухгалтер. — 2001. — №17-18 (ч. 2).

6. Пленум Вищого арбітражного суду України. Постанова "Про заходи щодо забезпечення однакового і правильного застосування законодавства про податки" від 25. 07. 2002р. — Вісник господарчого судочинства. — 2002. — №4

7. Іванський А. Й. Щодо питання визначення умислу у складі фінансового правопорушення. Матеріали науково-практичної конференції 22-23 грудня 2003 року "Правові аспекти практики вирішення спорів і перегляд у касаційному порядку судових рішень щодо сплати податків та обов'язкових платежів суб'єктами господарювання". — Київ, 2003. — С. 131.

8. Господарський процесуальний кодекс України від 06. 11. 1991 №1798-XII // Вісник Верховної Ради України. — 1992. — №6 (11. 02. 1992). — Ст. 56.

Л. Д. Заркуа

Одесский национальный университет им. И. И. Мечникова,
кафедра уголовного права, уголовного процесса та криминалистики,
Французский бульвар, 24/26, Одесса, 65058, Украина

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ НОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ПО ПРИЗНАНИЮ НЕДЕЙСТВИТЕЛЬНЫМИ СДЕЛОК, НАПРАВЛЕННЫХ НА УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

РЕЗЮМЕ

В статье рассмотрены законодательные аспекты признания недействительными сделок, направленных на уклонение от уплаты налогов. Проведен сравнительный анализ этого вопроса в действующем ГК Украины, ХК Украины и ГК Украины в редакции 1963 года с освещением наиболее актуальных проблем правоприменительной деятельности.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, налоговая служба, сделки, хозяйственные обязательства, вина юридического лица.