УДК 336.225.678:343.46

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

ПРО ПРАВОВУ ОЦІНКУ НЕСПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ІНШИХ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

Розглядаються проблеми ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, "правомірного обходу податку" та відшкодування збитків, завданих державі використанням в господарській діяльності "фіктивних підприємств".

Ключові слова: ухилення від сплати податків, "фіктивні структури", бюджетне відшкодування ПДВ, податкові накладні, визнання угод недійсними.

Минулий 2001 рік в Україні ознаменувався значним збільшенням поповнення Державного бюджету за рахунок коштів, вилучених у правопорушників податкового законодавства. За результатами здійснення працівниками податкової міліції комплексу заходів, спрямованих на боротьбу із злочинністю в сфері оподаткування, у 2001 році стягнуто в бюджети всіх рівнів та державні цільові фонди податків, зборів, інших обов'язкових платежів на загальну суму 4,2 млрд. грн., що на 22% більше, ніж у 2000 році, розшукано більш 26 тис. правопорушників, порушено більше 9 тис. кримінальних справ за фактом ухилення від сплати податків [1, 18].

Велика робота була проведена податковою міліцією України і у 2000 році: стягнуто в бюджети всіх рівнів та державні цільові фонди податків, зборів, інших обов'язкових платежів на загальну суму 3,5 млрд. грн., що вдвічі більше, ніж в 1999 році, розшукано правопорушників — 29000, порушено 10800 кримінальних справ про ухилення від сплати податків, притягнуто до відповідальності за ухилення від сплати податків — 6700 осіб [2, 11].

Аналіз криміногенної ситуації, яка склалася за останні роки в країні та вищезазначені цифри свідчать про те, що, незважаючи на активізацію зусиль правоохоронних органів, органів контролю щодо виявлення, розкриття та ліквідації економічних злочинів, ухилення від сплати податків, зборів залишається одним з найактуальніших та злободенних економічних злочинів.

У світовій та вітчизняній юридичній практиці виділяють *законні* та *незаконні* шляхи ухилення від сплати податків. Як вказується в рішенні по справі Грегорі Хелверинга (федеральний суддя Хенд, Верховний Суд США, 1935) — не підлягає сумніву законне право платника податків знижувати розмір належних до сплати податків, або навіть ухилятися засобом, який дозволений законом. Кожний має право вести свій бізнес таким чином, який знижує до мінімуму його податкові платежі; ніхто не зобов'язаний планувати свої доходи та витрати для максимальної зручності Міністерства фінансів; для громадян не існує ніякого патріотичного обов'язку збільшувати свої власні податкові платежі [3, 72].

Законні заходи ухилення від сплати податків, зборів С. Г. Пепеляєв визначає як використання не заборонених законодавством засобів для зниження податку [4, 43].

Н. П. Кучерявенко також додержується цієї позиції. Він, в залежності від ха-

рактеру поведінки і діяльності платників податків, виділяє існування двох процесів, які перешкоджають надходженню до бюжетів значних коштів:

А) *правомірний обхід податку* — це правомірне уникнення сплати податку в зв'язку з недосконалістю чи можливостями, які закладені законодавцем, яке визначається як "легальне ухилення",

Б)*ухилення від сплати податків*- правопорушення у вигляді невиконання або неналежного виконання платником своїх обов'язків по сплаті податків [5, 200].

Такий підхід до розмежування цих процесів, на нашу думку, є досить вірним, оскільки найчастіше саме недосконалість того чи іншого закону, нормативного акту, суперечність його положень породжує "правомірний обхід податку" платником податків, що, в свою чергу, сприяє ненадходженню до бюджету значних сум коштів.

П. Т. Гега правильно зазначає, що порушення податкового законодавства викликане впливом недоліків нормативно-правового характеру поряд з недоліками соціально-економічного і організаційно-управлінського характеру[6, 46].

Правова неврегульованість деяких податкових правовідносин, неузгодженість і суперечливість норм податкового законодавства та інших галузей законодавства виступають одним з найважливіших факторів, що провокують платників податків та сприяють ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Незважаючи на численні зміни та доповнення в чинному податковому законодавстві, деякі питання тривалий час залишаються неврегульованими, що, природно, не може сприяти створенню умов для існування єдиного підходу до змісту норм податкових законів та їх однозначного тлумачення суб'єктами податкових правовідносин.

Досить тривалою та гострою проблемою продовжує залишатися правовий вакуум при регулюванні відносин, виникаючих між податковими органами і платниками податків щодо бюджетного відшкодування податку на додану вартість (далі ПДВ) за результатами взаємовідносин останніх із "фіктивними" структурами, тобто з суб'єктами господарювання, які зареєстровані та /або здійснюють свою діяльність з порушенням вимог чинного законодавства. Суть питання полягає в наступному:

Згідно п. п. 7. 7. 1 п. 7. 7 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість" від 03. 04. 97р. із змінами та доповненнями (далі Закон) суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов"язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду. У разі, коли за результатами звітного періоду ця сума має від'ємне значення, вона підлягає відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України протягом місяця, наступного після подачі декларації. Сума бюджетного відшкодування може, за бажанням платника, податку бути повністю або частково зарахована в рахунок платежів з цього податку, або перерахована з бюджетного рахунку на рахунок платника податку в установі банку, що його обслуговує, або шляхом видачі казначейського чека, який приймається до негайної оплати (погашення) будь-якими банківськими установами.

При цьому законодавець чітко зазначив, що підставою для отримання бюджетного відшкодування є дані тільки податкової декларації за звітний період (п. п. 7. 7. 3 п. 7. 3 ст. 7 вказаного Закону).

Але в останній час широко відомі факти, коли платники податків — суб'єкти господарської діяльності відображають в податкових деклараціях з податку на додану вартість суми податкового кредиту, які складаються з витрат по сплаті ПДВ при здійсненні розрахунків з їх контрагентами — "фіктивними" фірмами, які фактично ПДВ до бюджету не сплатили, не є зареєстровані як платники ПДВ або взагалі не стоять на обліку в ДПІ.

Як правило, факт продажу товарів (робіт, послуг) в таких випадках засвідчується податковими накладними, які згідно з вищевказаним Законом є звітними податковими і одночасно розрахунковими документами та виписуються на кожну повну або часткову поставку товарів (робіт, послуг). При цьому Закон право для нарахування податку на додану вартість та складання податкових накладних надає виключно особам, зареєстрованим платниками податку.

Протягом 1999 року органами державної податкової служби Одеської області були проведені тематичні перевірки ряду підприємств з питань правильності обчислення податку на додану вартість по взаємовідносинам з певною фірмою С, яка, згідно з повідомленнями відповідних державних органів, з місця її знаходження не зареєстрована в органі державної реєстрації, не включена до Єдиного Державного реєстру підприємств, організацій і установ, не знаходиться на податковому обліку і, відповідно, не зареєстрована платником податку на додану вартість.

У ході перевірок були встановлені факти укладання перевірюваними підприємствами з фірмою С договорів з купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) з наступним включенням до податкового кредиту сум ПДВ, перерахованих фірмі С згідно з представленими податковими накладними і платіжними дорученнями.

За результатами даних перевірок податковими органами донараховувалися перевірюваним підприємствам податкові зобов'язання з ПДВ за рахунок зменшення неправомірно завищеного податкового кредиту та згідно п. 7 ст. 11 редакції Закону України "Про державну податкову службу в Україні", діючої на той час, застосовувалися фінансові санкції у вигляді однократного розміру донарахованої за результатами перевірки суми податку. Правовою підставою при цьому були як вищезгаданий п. п. 7. 2. 4 п. 7. 2 ст. 7 Закону, яким передбачено, що право на нарахування податку та складання податкових накладних надано виключно особам, зареєстрованим як платники податку, п. п. 7. 4. 5 п. 7. 4. ст. 7 Закону, так і п. 5 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом ДПА України від 30.05.97 р. №165, зареєстрованого в Мінюсті України 23. 06. 97р. за №233/2037 (зі змін. та доп.) (далі Порядок).

Частиною першою п. 5 Порядку передбачалося, що податкова накладна вважається недійсною у разі її заповнення іншою особою, ніж вказаною у пункті 2 даного Порядку (особа, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі і якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість), або в разі порушення особою, яка вказана в пункті 2 цього Порядку, вимог зазначеного Порядку чи її невідповідності фактичним податковим зобов'язанням, заявленим продавцем.

Вказаний Порядок ДПА України розробила на підставі п. 2 ст. 8 Закону України "Про державну податкову службу в Україні" від 24.12.93 р. (із змін. та доп.) та зареєструвала його в Мінюсті, що свідчить про його обов'язковість і правомірність.

Арбітражна практика щодо розгляду справ зазначеної категорії, порушених за позовами перевірюваних підприємств, підтвердила правомірність дій податкових органів стосовно донарахування ПДВ і застосування фінансових санкцій при вищезазначених операціях. Зокрема, судді в рішеннях посилалися на п. п. 7. 4. 5 п. 7. 4 ст. 7 Закону, згідно з яким не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податку, що не підтверджені податковими накладними, а у разі непідтвердження сум податку, попередньо включених до складу податкового кредиту податковим накладними, передбачена відповідальність платника у вигляді фінансових сакцій, нарахованих на суму непідтвердженого кредиту. Оскільки податкові накладні, представлені при перевірках, складені "фіктивною фірмою" С, яка не зареєстрована як платник податку, а також без вказання прізвищ та підписів посадових осіб продавця і покупця, суд, як і податкові органи, зробив висновок про те, що за п. 5 Порядку такі податкові накладні вважаються недійсни-

ми, а включення в податковий кредит ПДВ за ними проведено безпідставно, що є порушенням вимог п. п. 7. 4. 5 п. 7. 4 ст. 7 Закону.

Викладені обставини, безумовно, позитивно вплинули на поповнення прибуткової частини Державного бюджету України. Однак таке становище не можна назвати справедливим щодо добросовісних платників податків, які не мали наміру завдавати шкоди державі, але повинні були нести тягар відповідальності за протизаконну діяльність своїх контрагентів. Загальновідомим є факт, що чинне законодавство України не наділяє суб'єктів господарювання компетенцією та зобов'язаннями перевіряти діяльність, окремі дії їх контрагентів, зокрема в частині сплати ними податків до бюджету та відображення останніми в деклараціях своїх зобов'язань з ПДВ.

Кінцеву крапку в цьому питанні поставив Вищий арбітражний суд України рішенням від 21.12.99 р. зі справи №1/97(суддя Н. Гусак), порушеної за позовом ВКФ "Юніком-Юг" до ДПА України, згідно з яким визнано недійсним ч. 1 п. 5 Порядку заповнення податкової накладної в частині слів: "Податкова накладна вважається недійсною..... у разі порушення особою, яка вказана в пункті 2 цього Порядку, вимог зазначеного Порядку чи її невідповідності фактичним податковим зобов'язанням, заявленим продавцем".

Рішення суду базується на таких положеннях: Законом України "Про власність" передбачено, що володіння майном є правомірним, якщо інше не буде встановлено судом, арбітражним судом, третейським судом. Закон пунктом 7. 2 встановлює перелік вимог до податкової накладної, який не пов'язує дійсність податкової накладної з обов"язком дотримання інших умов, зокрема передбачених Порядком. Формальна невідповідність податкових накладних вимогам Порядку не є підставою для визнання їх недійсними. Вказаним Законом такі наслідки не передбачені. До того ж, в рішенні суду зазначено "Державна податкова адміністрація України, затвердивши Порядок, зокрема його оспорювану частину, вийшла за межі своїх повноважень і діяла всупереч вимогам Конституції і законів України. Даний акт істотно порушує права суб'єктів господарської діяльності"[7, 14].

Якщо ми уважно та ретельно проаналізуємо норми діючого законодавства з цього питання, то зрозуміємо логічність зазначених висновків. Насамперед, Законом України "Про державну податкову службу в Україні", регламентуючим правовий статус органів державної податкової служби, не передбачено право податкових органів визнавати податкові накладні недійсними.

Порядок виникнення права платника податку на податковий кредит встановлений Законом України "Про ПДВ" та складається з таких основних положень:

податкова накладна виписується на кожну повну або часткову поставку товарів (робіт, послуг) і надається платником податку покупцю, а датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій: або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг)..... або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

Як ми можемо бачити, законодавець пов'язує право на включення платником податку сум ПДВ до податкового кредиту лише з існуванням у нього податкової накладної, виписаної його продавцем-контрагентом, і не встановлює будь-яких обмежень щодо збільшення податкового кредиту за податковими накладними, складеними "фіктивними структурами", або з порушенням вимог до їх оформлення, встановлених Порядком або самим Законом "Про податок на додану вартість". Виняток, передбачений лише у випадку, коли витрати по сплаті податку включені до податкового кредиту, не підтверджені податковими накладними.

Однак, не заперечуючи проти доказів, якими керувався суд при винесенні вищезазначеного рішення, заслуговує на увагу п. п. 7. 2. 6 п. 7. 2 ст. 7 Закону, в якому відмічено: "У разі порушення продавцем порядку виписування податкової наклад-

ної на вимогу покупця... покупець має право звернутися до кінця поточного податкового періоду з відповідною заявою до органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням..... Своєчасно подана заява є підставою для включення до податкового кредиту суми податку на додану вартість, сплачену у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг)".

Якщо розуміти наведені норми буквально, то для віднесення до податкового кредиту витрат по сплаті податку, підтверджених податковими накладними, складеними з порушенням порядку їх складання, покупець повинен скористатися своїм правом на звернення до податкового органу з відповідною заявою, оскільки саме своєчасно подана заява дає йому підставу для відповідного збільшення податкового кредиту. Тобто, йдеться про право, а не про обов'язок покупця здійснити вказані дії.

Таким чином, проблема, на наш погляд, в тому, що в Законі України "Про ПДВ" відсутня норма, яка б встановлювала заборону на віднесення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податку, що підтверджені податковими накладними, складеними з порушенням вимог цього Закону и Порядку до їх змісту або виписаними "фіктивними структурами".

За останній час Вищий господарський суд України видав ряд інформаційних листів, що також свідчить про актуальність цієї проблеми. Так, в інформаційному листі ВГСУ від 14. 02. 02р. №01-8/157 "Про деякі питання практики застосування Закону України "Про податок на додану вартість" зазначено, що відсутність в податковій накладній таких реквізитів, як порядковий номер і місце розташування юридичної особи або місце податкової адреси фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, позбавляє покупця права на включення до податкового кредиту витрат зі сплати податку на додану вартітсь на підставі такої накладної, оскільки вона не відповідає вимогам Закону.

Таким же чином ВГСУ було обгрунтовано законність прийняття податковим органом рішення про застосування фінансових санкцій до товариства за результатами перевірки правомірості відшкодування товариству ПДВ, коли був встановлений факт складання податкових накладних з численними порушеннями вимог Закону України "Про податок на додану вартість" [8].

Не викликає, на наш погляд, питань неправомірність включення до податкового кредиту будь-яких витрат зі сплати податку на додану варість, підтверджених податковою накладною, що видана не зареєстрованою у податковому органі особою. Це питання повинне вирішуватися однозначно відповідно до п. п. 7. 2. 4 п. 7. 2 ст. 7 Закону України "Про ПДВ", яким передбачено, що право на нарахування податку на додану вартість та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платник податку у передбаченому Законом порядку.

Аналізована проблема є однією з багатьох, які повинні вирішувати працівники органів державної податкової служби при виконанні покладених на них державою завдань.

При всій складності проблеми існує, на наш погляд, досить правомірний шлях її вирішення. Відшкодування збитків, завданих державі використанням в господарській діяльності "фіктивних підприємств" — визнання в судовому порядку недійсними угод, укладених суб'єктами підприємницької діяльності з "фіктивними структурами" дозволить визнати неправомірними віднесення до валових витрат сум, сплачених за такими угодами та до податкового кредиту сум ПДВ.

Крім того, якщо у податкового органу є достатні докази наявності умислу у однієї або обох сторін за договором укласти угоду з метою, суперечною інтересам держави і суспільства, то визнання угоди недійсною за ст. 49 ЦПК України дасть можливість стягнути в доход держави кошти, одержані ними за такими угодами.

Право звертатися до арбітражного (господарського) суду з позовами до підприємств, установ, організацій про визнання угод недійсними і стягнення в доход держави коштів, одержаних ними за такими угодами, а в інших випадках —

коштів, одержаних без установлених законом підстав, надано органам державної податкової служби відповідно до Закону України "Про державну податкову службу в Україні" від 24. 12. 93р. (із змін. та доп.).

На жаль, робота по підготовці та поданню позовів про визнання угод недійсними і стягнення в доход держави коштів, одержаних без установлених законом підстав, здійснюється ще не досить активно, а відсоток задоволених судами позовів невисокий, що обумовлено багатьма факторами. Перш за все, це, на нашу думку, знову ж — неврегульованість норм чинного законодавства, складність такої специфічної галузі як податкове законодавство.

Література

1. Жвалюк В. Р. Борьба с преступностью в сфере налогообложения — основное направление деятельности налоговой милиции // Вестник налоговой службы Украины. — 2002. — №1-2. — С. 64.

2. Кухар М. Почти полное попадание. Налоговая милиция ни к кому зря не приходит // Киевские ведомости. –2001. — 01.02.01. — С. 13.

3. Справа Gregory vs. Helvering, федеральный судья Хенд, Верховный Суд США, 1935. — Бизнес. — 2001. — №39 (454). — 24.09.01 р. — С. 78.

4. Пепеляев С. Г. Налоговая инспекция предъявляет иск. — М., 1994. — 93 с.

5. Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Учебник. 2-е издание. — С. 446.

6. Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні. — Київ: Юрінком, 1997. — 143 с.

7. Без суда и ни туда, и ни сюда. // Бухгалтерская газета. — 25. 03. 2000. — №12. — С. 23.

8. Оглядовий лист Вищого господарського суду України від 23. 11. 2001р. №01-8/1271.

Л. Д. Заркуа

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

О ПРАВОВОЙ ОЦЕНКЕ НЕУПЛАТЫ НАЛОГОВ, СБОРОВ И ИНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

РЕЗЮМЕ

Недостатки нормативно-правового характера наряду с проблемами социально-экономического и организационно-управленческого характера обуславливают широкое распространение нарушений налогового законодательства среди налогоплательщиков. При этом непоступлению в бюджет средств способствуют как собственно налоговые правонарушения, так и обход налогоплательщиком налога, который является правомерным действием и предоставляется самим законодательством и существующей налоговой системой.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, "фиктивные структуры", бюджетное возмещение НДС, налоговые накладные, признание сделок недействительными.