

УДК 343.5(477)
ББК 67.404.9

А.Н. Путренко,
кандидат юридических наук,
Национальный университет
государственной налоговой службы Украины

К ВОПРОСУ О ПРОТИВОДЕЙСТВИИ ФИКТИВНОМУ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВУ В УКРАИНЕ

В статье освещаются проблемы борьбы правоохранительных органов с фиктивными предприятиями. Анализ статистических данных свидетельствует о значительном росте фиктивных предприятий и миллионных убытках, которые они причиняют государству. Прослеживается криминальная связь организаторов фиктивных предприятий с работниками нотариата, юридических компаний, государственных и банковских учреждений. Предлагается усилить контроль за регистрацией предприятий, дать полномочия налоговым органам аннулировать регистрацию подобных субъектов предпринимательской деятельности. Введение жестких юридических и финансовых санкций для работников нотариальных контор и финансовых учреждений позволит улучшить борьбу с фиктивным предпринимательством в Украине.

Ключевые слова: фиктивное предприятие; аннулирование государственной регистрации плательщиков налогов; налоговый кредит; банковские учреждения; юридические фирмы.

А.Н. Putrenko,
Ph.D. in Law,
National University of State Tax Service of Ukraine

TO THE ISSUE OF COUNTERACTING SHAM ENTREPRENEURSHIP IN UKRAINE

The paper highlights the issues of law enforcement agencies' fight against sham businesses. Analysis of statistical data shows that the number of sham businesses has grown considerably and that they cause multi-million damages to the state. The author traces the criminal connection between the organizers of sham businesses and personnel of notary's offices, law firms, state and banking institutions and suggests strengthening control over enterprise registration and empowering tax authorities to revoke the registration of such businesses. The introduction of severe legal and financial sanctions for personnel of notary's offices and financial institutions will facilitate fighting sham entrepreneurship in Ukraine.

Key words: sham business; revoking state registration of taxpayers; tax credit; banking institutions; law firms.

Ухудшение условий ведения хозяйственной деятельности побудило бизнес к поиску новых способов уклонения от уплаты налогов. Одним из таких способов является создание и использование в хозяйственной деятельности фиктивных субъектов предпринимательской деятельности (далее – ФСПД). Существующая практика показывает, что фиктивные предприятия используются с целью умышленного уклонения от уплаты налогов, хищения денежных средств и легализации имущества, добытого преступным путем.

На данном этапе социального развития Украины фиктивное предпринимательство является одним из основных механизмов, способствующих совершению корыстных преступлений, имеющих повышенную сте-

пень опасности для финансово-экономической системы государства. Это порождает злоупотребления с финансовыми ресурсами со стороны некоторых должностных лиц кредитно-финансовых и банковских учреждений, которые непосредственно участвуют в отмыывании денежных средств, полученных преступным путем, способствуют оттоку денег за границу, направляют денежные потоки на обеспечение сомнительных договоров через фиктивные структуры. Как правило, такие предприятия действуют незначительный период (от 6 до 12 месяцев), за который через их расчетные счета проходят десятки миллионов гривен. При этом лица, регистрирующие такие предприятия, регулярно подают от их имени в налоговые и другие го-

сударственные органы декларации и отчеты.

Раскрытие и расследование преступлений в отношении организаторов схем уклонения от уплаты налогов, связанных с созданием и использованием ФСПД, в настоящее время является актуальной проблемой для всех правоохранительных органов государства. Незаконное возмещение налога на добавленную стоимость (НДС) и неуплата налогов, с использованием созданных с этой целью фиктивных предприятий, приводят к миллиардным убыткам государственного бюджета, тем самым подрывая экономическую стабильность государства.

Так, только в 2009 г. подразделениями налоговой милиции государственной налоговой службы (далее – ГНС) Украины выявлено более 3,5 тыс. субъектов хозяйствования, имеющих признаки фиктивности, и свыше 4,2 тыс. налогоплательщиков, которые использовали «услуги» предприятий с такими признаками. По результатам отработки принято 257 решений суда о признании недействительными регистрационных документов субъектов фиктивного предпринимательства и 73 приговора суда в отношении лиц, причастных к их созданию и деятельности. На основании принятых решений в суд было подано более 460 исковых заявлений о признании недействительными заключенных с фиктивными предприятиями договоров для возмещения причиненного ущерба в доход государства. По решениям судов подлежит взысканию в бюджет более 110 млн гривен [1].

Целью данного исследования является рассмотрение некоторых аспектов по совершенствованию действующего законодательства в сфере государственной регистрации налогоплательщиков [4], установлению правовых последствий, которые наступают в случае взаимоотношений с фиктивными предприятиями, а также изучению роли некоторых субъектов хозяйствования в деятельности ФСПД.

В последние годы органы государственной налоговой службы Украины действуют в отношении ФСПД по следующей схеме:

- 1) признание недействительными учредительных документов предприятий с признаками фиктивности,
- 2) аннулирование свидетельства платель-

щика НДС со времени его регистрации.

Эти действия способствуют признанию ничтожными сделок, заключенных фиктивным предприятием, а также недействительности налоговых накладных, которые были им выданы. Но от такого алгоритма действий страдают не только участники схем (пользующиеся услугами «минимизаторов»), но и добросовестные субъекты предпринимательской деятельности (СПД), которым по стечению обстоятельств пришлось сотрудничать с такими «предприятиями». Последствием признания недействительными налоговых накладных является перерасчет НДС, подлежащий уплате, в связи с корректировкой суммы налогового кредита по НДС [2].

Следует отметить, что такой ситуации в значительной степени способствует несовершенство действующего законодательства. Так, требует законодательного усовершенствования процедура отмены регистрации фиктивных предприятий и признания недействительными сделок таких предприятий с реально действующими предприятиями, поскольку сейчас указанная процедура требует длительного времени и сбора большого количества различных документов, представляемых в суд. В некоторых странах процедура признания предприятия фиктивным возложена не на суды, а на органы налоговой службы. Учитывая нестабильную экономическую ситуацию в Украине и сложную криминогенную ситуацию в этой сфере, целесообразно такой же порядок установить и в Украине.

Согласно действующему законодательству в Украине право на налоговый кредит возникает с момента наступления первого из событий: или даты списания средств со счета, или даты получения налоговой накладной. При этом закон устанавливает, что в состав налогового кредита не включаются только суммы, уплаченные в счет оплаты товара, неподтвержденные налоговыми накладными [5]. Иными словами, факт получения предприятием налоговой накладной по результатам приобретения товара дает предприятию право отнести сумму уплаченного НДС в налоговый кредит.

В ситуации с предприятиями, учредительные документы которых были признаны недействительными, налоговые органы поступают иначе. Аннулируют их свидетель-

ства плательщика НДС, что дает основание считать выданные ими налоговые накладные недействительными, а также такими, которые не могут использоваться для подтверждения налогового кредита. Это приводит к уменьшению сумм налогового кредита, перерасчету размера налоговых обязательств, которые подлежат уплате в бюджет, и штрафным санкциям.

Органы ГНС при обнаружении в цепи поставщиков товара хотя бы одного с фиктивными документами или при наличии банкрота правомочно признают сделки ничтожными с вышеуказанными налоговыми последствиями.

Общий подход ко всем налогоплательщикам, участвующим в цепи, в которой есть ФСПД, представляется недостаточно корректным, поскольку кроме СПД, которые сотрудничают с ФСПД с целью минимизации уплаты налогов, есть и СПД, которые попали в цепь случайно и действительно осуществляли хозяйственные операции.

Высший административный суд Украины направил председателям апелляционных административных судов Украины письмо от 4 июня 2009 г. № 864/13/13-09, в котором отметил, что признание недействительными учредительных документов юридического лица и дальнейшее аннулирование свидетельства плательщика НДС само по себе не влечет недействительности всех соглашений, заключенных с момента государственной регистрации такого лица до момента исключения его из государственного реестра, и не лишает правового значения выданных по этим хозяйственным операциям налоговых накладных [3].

В данном вопросе Апелляционный суд пришел к выводу, что наличие у налогоплательщика (истца по делу) выданной ему продавцом товара налоговой накладной, оформленной с соблюдением требований действующего законодательства, и выплата продавцу стоимости товара с НДС являются достаточными основаниями для определения налогового кредита и возмещения этого налога из бюджета.

Бремя доказывания «безтоварности» операций в вышеупомянутых случаях возложено на органы ГНС Украины.

Следует также обратить внимание на деятельность банковских учреждений. «Нор-

мальное» функционирование ФСПД невозможно без контроля в полном объеме за банковскими счетами, которые у указанных субъектов должны быть открыты в банках для осуществления безналичных операций. С указанной целью лица, причастные к созданию ФСПД, используют для открытия счетов банковские учреждения, должностные лица которых им знакомы и позволяют контролировать движение денежных средств по счетам. Кроме того, указанная категория работников банков оказывает помощь в проведении банковских операций, передает информацию организаторам ФСПД об интересе к счетам подконтрольных предприятий со стороны правоохранительных органов при исполнении запросов, проведении выемок документов, составляющих банковскую тайну. Бывают случаи, когда ФСПД в одном банковском учреждении открывают три и более расчетных счета. Это позволяет им проводить манипуляции с денежными средствами по счетам и скрывать их от правоохранительных органов. Целесообразно было бы в случае установления таких «клиентов» ввести финансовые санкции к банковским учреждениям, которые допускают подобные действия.

Помимо банковских работников, при открытии (регистрации) ФСПД принимают участие и лица, которые должны засвидетельствовать выполнение юридических фактов или оказать юридическую помощь при открытии предприятия, вести дела в судах от их имени. Имеются в виду адвокаты, юристы и нотариусы.

Возможны случаи, когда нотариусы, формально выполняя предварительную с ними договоренность со стороны лиц, заинтересованных в регистрации ФСПД, проводят заверение документов только на основании паспорта лица (часто утерянного или поддельного), на которое планируется открытие предприятия, при этом само лицо не присутствует. При таких обстоятельствах возможны случаи, когда в журнале проведения нотариальных действий вместо собственной подписи лица будет стоять поддельная подпись. В связи с этим при проведении проверки по вопросу создания фиктивного предприятия необходимо установить лицо, на которое было зарегистрировано предприятие, обстоятельства, при которых ставилась подпись в учредительных документах предприятия, в

карточках с образцами подписи и печати, необходимых для предъявления в банковское учреждение.

В открытии и последующей деятельности ФСПД принимают участие и другие лица, имеющие юридическое образование, – адвокаты, юристы. Следует обратить внимание на то, что указанным лицам выполнять действия от имени предприятия в интересах должностных лиц (подставных директоров, учредителей) поручают лица, в дальнейшем занимающиеся незаконной деятельностью от имени зарегистрированного предприятия.

При проведении оперативных мероприятий необходимо установить круг лиц, контактирующих с указанными лицами. Нередко именно они (юристы) готовят необходимый пакет документов для открытия предприятия, проводят постановку предприятия на учет в государственных учреждениях, получают печати и штампы, свидетельства плательщика НДС с целью дальнейшей передачи фактическому владельцу предприятия.

Необходимо отметить, что довольно часто деятельность тех или иных банковских учреждений, которые специализируются на открытии и обслуживании счетов «транзитных», фиктивных предприятий, сопровождается не отдельными адвокатами (юристами), а целыми предприятиями (ассоциациями), предоставляющими правовые услуги, а также услуги по проведению аудита, ведению бухгалтерского и налогового учета для «своих» предприятий. Функционирование указанной схемы сотрудничества между банками и юридическими организациями помогает довольно быстро реагировать и проводить консультации в ситуациях, возникающих в работе ФСПД: вызов подставных директоров и учредителей в правоохранительные органы, проведение выемок, предоставление документов для проведения плановых и внеплановых проверок и пр. Часто указанные юридические компании входят в преступные группировки по легализации денежных средств, выполняя свои четко установленные обязанности, обслуживая предприятия с момента их открытия и до ликвидации, а именно:

- осуществляют подготовку исковых заявлений в суд с целью устранения запрета на использование банковских счетов со стороны правоохранительных органов (указанная

схема работы характерна при использовании счетов ФСПД для перевода денежных средств на счета предприятий за границу, когда возникают обязательства по уплате платежей в бюджет);

- обжалуют действия работников государственной налоговой службы, результаты документальных проверок, постановления на возбуждение уголовных дел;

- проводят множество других действий, которые препятствуют быстрому и объективному рассмотрению вопроса о виновности лиц – организаторов создания ФСПД.

Указанные проблемы требуют законодательного решения, поскольку они негативно влияют на состояние раскрытия и расследования преступлений о фиктивном предпринимательстве, совершенном с целью умышленного уклонения от уплаты налогов, хищения государственного имущества и его легализации.

Как показывает практика, деятельность ФСПД чаще всего отличают миллионные обороты, минимальная налоговая нагрузка. Чаще всего они ликвидируются без проведения налоговых проверок путем фиктивного банкротства, перерегистрации на недееспособных лиц и т. п.

Анализируя вышеизложенное, можно сделать следующие выводы.

Признание недействительными учредительных документов контрагента и аннулирование свидетельства плательщика НДС с момента регистрации не влечет недействительности всех сделок, заключенных с момента государственной регистрации такого лица до момента исключения его из Единого государственного реестра, и не лишает правового значения выданных по этим хозяйственным операциями налоговых накладных.

Факт включения сведений о юридическом лице в Единый государственный реестр является подтверждением достоверности таких сведений, и они могут быть использованы в споре с третьим лицом. Если сведения, подлежащие внесению в этот реестр, являются недостоверными и были внесены в него, то третье лицо может ссылаться на них в споре как на достоверные.

Неуплата налога продавцом (в том числе вследствие уклонения от уплаты) в случае фактического осуществления хозяйственной операции не должна влиять на формирова-

ние налогового кредита покупателем и на сумму бюджетного возмещения.

Суд при рассмотрении указанной категории дел должен установить, имело ли место фактическое осуществление хозяйственных операций. В случае подтверждения безтоварности операций, определение налогового кредита признается безосновательным и НДС не подлежит возмещению из бюджета, несмотря на наличие у налогоплательщика налоговой накладной, которая по форме соответствует требованиям действующего законодательства, а также доказательств уплаты продавцу стоимости товара с НДС.

Целесообразно предусмотреть финансо-

вые санкции к банковским учреждениям, в которых установлены факты использования нескольких банковских счетов ФСПД.

Особого внимания требуют факты регистрации предприятий и их дальнейшее сопровождение юридическими фирмами и частными предпринимателями на основании нотариально заверенных доверенностей. Как правило, эти фирмы обслуживают несколько предприятий, имеющих признаки фиктивности, разрабатывают схемы по уклонению от уплаты налогов с их участием, а также сами становятся инициаторами создания новых ФСПД.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Аналитические материалы работы ГУНМ ГНА Украины за 2008 г. — URL : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id
2. Курило Ю. Скажи мне, платит налоги твой контрагент, и я скажу, как быть с твоим налоговым кредитом по НДС. — URL : <http://yust.kiev.ua/ua/publications/55>
3. О признании недействительными налоговых уведомлений-решений об определении сумм налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость : письмо Высшего административного суда Украины от 4 июня 2009 г. № 864/13/13-09. — URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/AS090051.html
4. О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц-предпринимателей : Закон Украины от 15 мая 2003 г. № 755-IV. — URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=755-15>
5. Об НДС : Закон Украины. — URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z970168.html

REFERENCES

1. *Analitycheskie materialy raboty GUNM GNA Ukrainy za 2008 g.* [Analytical Materials of the Work of Chief Tax Police Department of State Tax Administration for 2008]. Available at: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id
2. Kurilo Yu. *Skazhi mne, platit nalogi tvoy kontragent, i ya skazhu, kak byt' s tvoim nalogovym kreditom po NDS* [Tell me if your covenantee is paying taxes, and I will tell you what happens with your VAT tax credit]. Available at: <http://yust.kiev.ua/ua/publications/55>
3. *O priznanii nedeystvitel'nyimi nalogovykh uvedomleniy-resheniy ob opredelenii summ nalogovykh obyazatel'stv po nalogu na dobavlennyuyu stoimost'* [On Annulment of Tax Decision Notifications on Determining the Amount of Tax Liabilities on Value Added Tax]. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/AS090051.html
4. *O gosudarstvennoy registratsii yuridicheskikh lits i fizicheskikh lits-predprinimateley : Zakon Ukrainy ot 15 maya 2003 g. № 755-IV* [On State Registration of Legal Persons and Physical Persons-Entrepreneurs: Law of Ukraine of May 15, 2003, no 755-IV]. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=755-15>
5. *Ob NDS: Zakon Ukrainy* [Law of Ukraine "On VAT"]. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z970168.html

Информация об авторе

Путренко Андрей Николаевич (Украина, г. Ирпень) — кандидат юридических наук, доцент кафедры организации ОРД. Национальный университет государственной налоговой службы Украины (08201, Украина, Киевская область, Ирпень, ул. Карла Маркса, 31, e-mail: putrenkandrej@rambler.ru)

Information about the author

Putrenko, Andrey Nikolayevich (Irpen, Ukraine) — Ph.D. in Law, Ass. Professor, Chair of Operative Investigation Organization, National University of State Tax Service of Ukraine (Karl Marx st., 31, Irpen, 08201, Kiev Region, Ukraine, e-mail: putrenkandrej@rambler.ru)