

УДК 346.2:347.191.6

Л.Н. ДОРОШЕНКО, канд. юрид. наук,
Донецкий национальный университет

НЕПРЕДОСТАВЛЕНИЕ НА ПРОТЯЖЕНИИ ГОДА НАЛОГОВЫМ ОРГАНАМ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ, ДОКУМЕНТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ОСНОВАНИЕ ЛИКВИДАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Ключевые слова: принудительная ликвидация, документы финансовой отчетности, налоговые декларации, налоговые органы

Непредоставление на протяжении года органам государственной налоговой службы налоговых деклараций, документов финансовой отчетности в соответствии с законодательством в качестве самостоятельного правового основания ликвидации предусмотрено п.5 ч.2 ст.38 Закона Украины «О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц – предпринимателей» (далее по тексту – Закон о госрегистрации) [1]. Это общее основание, сформулированное в таком более конкретном виде, появилось с вступлением в силу Закона о госрегистрации. Фактически оно основывалось на п.17 ст.11 Закона Украины «О государственной налоговой службе в Украине», в котором закреплялось право налоговых органов в предусмотренных законом случаях обращаться в суд об отмене госрегистрации субъекта предпринимательской деятельности [2]. Этой статьей дополнен указанный Закон с 21.09.2000 г.

В настоящий момент право налоговых органов обращаться в суд о принудительной ликвидации хозяйственных обществ закреплено в Налоговом кодексе Украины (далее по тек-

сту – НК Украины) (п.п.20.1.12 п.20.1 ст.20) [3]. Вряд ли такое перемещение вполне оправданно, учитывая цели указанных законодательных актов, т.к. статусный закон о налоговой службе сохранился, и именно в нем должны содержаться их полномочия.

О распространенности такого основания прекращения юридического лица, как непредоставление на протяжении года органам государственной налоговой службы налоговых деклараций, документов финансовой отчетности, говорят статистические данные: так, только за ноябрь 2011 г. Донецким окружным административным судом рассмотрены споры о прекращении юридических лиц по следующим основаниям: непредоставление на протяжении года органам государственной налоговой службы налоговых деклараций, документов финансовой отчетности – 60 (95 % от общего количества), в связи с признанием недействительной госрегистрации – 1 (1,6 %), в связи с отсутствием по указанному местонахождению – 2 (3,4 %) [4].

Инициирование ликвидации по анализируемому основанию налоговыми органами происходит при нарушении требований подпункта 16.1.3. п.16.1 ст.16 НК Украины, который устанавливает обязанность налогоплательщиков подавать контролирующим органам в порядке, установленном налоговым и таможенным законодательством, декларации, отчетность и иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов. До 01.01.2011 г. действовала аналогичная норма п. 2 ч.1 ст.9 Закона Украины «О системе налогообложения» [5]. Кроме того, осуществление бухгалтерского учета результатов своей работы, предоставление финансовой отчетности и статистической информации о своей хозяйственной деятельности всеми субъектами хозяйствования является обязанностью, предусмотренной п.8 ст.19 ХК Украины [6]. Ее неисполнение может повлечь серьезные последствия в виде административно-хозяйственных санкций, одной из которых яв-

ляется ликвидация субъекта хозяйствования (ч.1 ст.238, ст.239 ХК Украины). По этому основанию могут быть ликвидированы хозяйствующие субъекты, которые не имеют задолженности по платежам перед бюджетом [7].

В последние годы вопросы принудительной ликвидации хозяйственных организаций по рассматриваемому основанию исследовали такие авторы, как А. Жане [8], Г. Знаменский [9], Е. Титова [9] и др., однако проблемы, возникающие при непредоставлении на протяжении года документов финансовой отчетности, налоговых деклараций налоговым органам предметом отдельного исследования не были.

Вышеуказанное свидетельствует об актуальности темы исследования, целью которого является обоснование предложений о введении в законодательство нового самостоятельного правового основания, а именно: хозяйственная организация ликвидируется, если она не приступила к осуществлению деятельности или не осуществляла ее на протяжении последних 12 месяцев, т.е. не предоставляла документов отчетности и не осуществляла операций по текущему счету.

Понятие финансовой отчетности, непредоставление которой может повлечь ликвидацию, закреплено в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине». Под ней следует понимать бухгалтерскую отчетность, содержащую информацию о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия за отчетный период (п.11 ч.1 ст.1) [10]. Она является результатом ведения бухгалтерского учета, который определяется как процесс выявления, регистрации, сбора, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений (п.11 ч.1 ст.1 Закона).

Что понимать под налоговой декларацией следует из п.46.1 ст.46 НК Украины, который устанавливает: налоговая декларация – документ, который подается налогоплательщиком

контролирующему органу в сроки, установленные законом, на основании которого осуществляется начисление и /или уплата налогового обязательства.

Непредоставление указанных документов признается одним из видов налоговых правонарушений. Под налоговыми правонарушениями понимают прямое умышленное или неумышленное нарушение налогового законодательства. Причем отмечается, что «налоговые органы не способны установить, является непредоставление бухгалтерской отчетности нарушением умышленным или неумышленным, поскольку плательщик налогов, который забыл составить декларацию, будет наказан, хотя он мог и не желать уклониться от уплаты налогов» [9, с.63].

Как справедливо отмечает А.Е. Пилецкий, «даже в том случае, если хозяйствующий субъект вообще не осуществляет никакой деятельности, он не выходит из хозяйственного правоотношения, поскольку в этом и заключается специфика этого правоотношения, и примером этого, является исполнение обязанности по предоставлению отчетности, что подтверждает нахождение субъекта в хозяйственном правоотношении» [11, с.73]. Иными словами, ликвидация как мера ответственности допускается без учета вины как элемента состава правонарушения, т.е. имеет место усеченный состав правонарушения.

В юридической литературе отмечается, что если организация не сдает финансовую отчетность, это свидетельствует о том, что она фактически прекратила свою деятельность, юридическое лицо можно считать недействующим. Это подтверждается отсутствием операций по банковским счетам юридического лица в течение последних двенадцати месяцев, объяснениями бывших сотрудников организации [8, с.16]. Однако вряд ли это прямое доказательство прекращения деятельности. В то же время наличие такого понимания свидетельствует о том, что такое противоправное поведение хозяйственной

организации как непредоставление отчетности служит основанием для более значимого для нормального состояния рынка вывода – осуществляет ли существующая в ЕГР организация предпринимательскую деятельность, что и являлось целью ее создания.

Условием обращения налоговых инспекций в суд с требованием о ликвидации по этому основанию является то, что на протяжении года не предоставлялись органам государственной налоговой службы налоговые декларации и документы бухгалтерской отчетности [12, 13]. Как показывает практика, суд в большинстве случаев удовлетворяет требования налоговых органов, руководствуясь положениями п.п.16.1.3 п.16.1 ст.16 НК Украины и ч.1 ст.38 Закона о госрегистрации.

В этой связи интересным является позиция суда по разрешаемому спору по данному основанию. ГНИ в Оболонском районе г. Киева, ссылаясь на п.7 ст.11 Закона Украины «О государственной налоговой службе Украины» подала иск в 2003 г. в хозяйственный суд об отмене госрегистрации ООО «Варлита» в связи с тем, что общество на протяжении 2001–2003 г.г. не подавало отчетность в органы государственной налоговой службы. Однако решением хозяйственного суда г. Киева от 18.02.2004 г. в удовлетворении исковых требований было отказано, поскольку обществом была предоставлена последняя отчетность за январь 2004 г. В ответ на это решение ГНИ обратилась в ВХСУ с кассационной жалобой об отмене решения хозяйственного суда на том основании, что судом неверно были применены нормы материального права. ВХСУ пришел к выводу, что кассационная жалоба не подлежит удовлетворению, поскольку обществом предоставлена в ГНИ налоговая декларация, свидетельствующая об отсутствии осуществления хозяйственной деятельности. Отсутствие ведения хозяйственной деятельности подтверждено предоставленными хозяйственному суду пояснениями директора общества «Варлита», а

последняя отчетность, обязанность предоставления которой предусмотрена ст.9 Закона Украины «О системе налогообложения» и ч.8 ст.19 ХК Украины, предоставлена обществом за январь 2004 г. В связи с указанными обстоятельствами ВХСУ пришел к выводу, что действия ответчика на момент принятия решения хозяйственным судом не нарушают правил осуществления хозяйственной деятельности [14].

Указанная позиция ВХСУ свидетельствует о неформальном подходе к прекращению субъектов хозяйствования. И такой подход при применении столь радикальной меры как ликвидация заслуживает одобрения, если, несмотря на то, что имело место нарушение хозяйственным обществом положений законодательства, общество реально действует, осуществляет предпринимательскую деятельность, т. е. самостоятельную, инициативную, систематическую, на собственный риск хозяйственную деятельность, которая осуществляется с целью достижения экономических, социальных результатов и с целью получения прибыли (ст.42 ХК Украины).

В то же время позиция ВХСУ позволяет, с одной стороны, утверждать, что устранение формального нарушения не должно влечь прекращение хозяйственного общества. С другой стороны, видится проблема в том, что продолжает существовать и далее общество, которое не осуществляет предпринимательскую деятельность на протяжении нескольких лет, т.е. не достигается та общественная значимая цель – осуществление предпринимательства, для которой и создается предпринимательская организация вообще и хозяйственной общество – в частности.

И следует признать, что практике известны неединичные случаи, когда фактически предпринимательская деятельность не осуществляется по разным причинам, однако формальных оснований для ликвидации нет, т.к. предпринимательская организация выполняет лишь формальное требование закона – пре-

доставляет в налоговые органы отчетность, из которой следует, что деятельность на протяжении отчетного периода не проводилась. И такая реальность позволяет задуматься о целесообразности существования данного основания ликвидации хозяйственной организации, вместо неосуществления предпринимательской деятельности, например, на протяжении одного года, что представляется более значимым для публичных интересов, чем ликвидация за нарушение обязанности предоставлять даже столь важные документы как финансовая отчетность и налоговая декларация.

На сегодняшний день имеет место практика, когда хозяйствующие субъекты не работают, но сдают своевременно финансовую нулевую отчетность. Выполнение ими такой обязанности не дает оснований для обращения в суд, и в дальнейшем – для исключения из оборота формально существующих, но недействующих участников рынка. Следовательно, если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность, но с нарушениями (например, не предоставляет финансовую отчетность), то в законодательстве в качестве санкции за это предусмотрена ликвидация. Если же просто соблюдается форма, хозяйственная организация сдает все во время, проставляя прочерки в отчетах и предоставляя такую документацию налоговым органам, законодатель не устанавливает санкции в отношении такого субъекта.

Существование таких формальных участников рынка представляет потенциальную опасность для частных интересов третьих лиц и интересов государства, т.к. правовая форма сохраняется без должного экономического наполнения. Задачей налоговых органов должно быть не стремление исключить хозяйственную организацию из реестра налогоплательщиков по формальным признакам, а принять меры к тому, чтобы в Украине ЕГР соответствовал своей основной функции – информационной. В этой связи следует согласиться с Е.Р. Кибенко, которая обосновывала

значимость ЕГР с точки зрения выполнения им информационной, а не только регистрационной функции, предлагала сделать реестр публичным, установить свободный доступ к нему, внедрить возможность доступа в реестр в режиме «он-лайн» [15, с.29]. Субъекты рынка должны иметь информацию о том, как хозяйственная организация ведет предпринимательскую деятельность, осуществляет ли она операции, сдает отчетность и т.д. Задача реестра именно в отражении такой полезной информации о добросовестности или ее отсутствии у субъекта хозяйствования, а не чисто техническая, что имеет место сегодня. Для этого нужен не формальный подход – сдана или не сдана требуемая отчетность, а аналитическая работа с предоставляемой отчетностью и инициирование прекращения субъекта предпринимательства, который не выполняет главную свою задачу – осуществление предпринимательской деятельности. И опыт подобного контроля известен.

Так, в п.1 ст.21.1 ФЗ РФ «О регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» определено, что юридическое лицо, которое в течение последних 12 месяцев, предшествующих моменту принятия регистрирующим органом соответствующего решения, не представляло документы отчетности, и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету, признается фактически прекратившим свою деятельность (по тексту ФЗ именуется как недействующее юридическое лицо) [16]. Такое лицо может быть исключено из ЕГР юридических лиц. При наличии одновременно всех указанных признаков регистрирующий орган принимает решение о предстоящем исключении такого субъекта из реестра.

В английском праве компания ликвидируется судом, если не приступила к предпринимательской деятельности в течение года после своей инкорпорации или же на целый год приостановила бизнес (ст.117 Закона о компаниях – Companies act) [17, с.203]. Причем,

это положение появилось после принятия в 2006 г. Закона «О компаниях» (Companies Act 2006 ISBN 0 10 5446068). И при вышеуказанных обстоятельствах компания прекращает свое существование путем исключения из реестра компаний [18].

Регистрирующий орган (Companies House), если у него есть основания полагать, что компания не ведет деятельность, может направить в ее адрес письмо с вопросом, ведет ли она хозяйственную деятельность. Для ответа установлен 30-дневный срок. Если в этот срок компания ничего не сообщила, в течение 14 дней регистрирующий орган должен направить второе письмо (со ссылкой на первое) и предупредить, что, если в течение месяца с даты второго письма ответ на него также не будет получен, регистрирующий орган опубликует в специальном издании сообщение о намерении исключить наименование компании из реестра. Если регистрирующий орган получает ответ, что компания не ведет деятельность, или в течение месяца не поступает никакого ответа от компании, регистрирующий орган публикует в «Gazette» и направляет компании уведомление о том, что по истечении трех месяцев с даты извещения наименование компании подлежит исключению из реестра, если не будут представлены основания для несовершения этого действия, и компания будет ликвидирована. По истечении трех месяцев компания исключается из реестра с публикацией в том же специальном издании, и по факту этой публикации компания считается ликвидированной (статьи 652, 652 А СА 1985) [19, с.319].

Однако эти законоположения не препятствуют ни привлечению к ответственности (если к тому есть основания) директора, управляющего или участника компании, ни судебной ликвидации компании, наименование которой было вычеркнуто из реестра [17, с.217]. Таким образом, английская правовая система предоставляет максимально полный спектр возможностей для борьбы с

существующими только «на бумаге» компаниями.

Описанная процедура применяется также, если у регистрирующего органа есть основания полагать, что не существует действующего ликвидатора компании или если все дела компании уже завершены, а официальные отчеты, которые должны быть сданы ликвидатором, не представляются им в течение шести месяцев. Извещения направляются регистрирующим органом либо по зарегистрированному адресу компании, либо при его отсутствии по адресу кого-либо из должностных лиц компании. Если их адреса неизвестны регистрирующему органу, извещения могут направляться по известным адресам лиц, подписавших устав компании [19, с.319]. Имущество ликвидированной таким образом компании считается *bonavacantia* (то есть бесхозяйным имуществом) и переходит к государству.

Анализ действующего законодательства, практика рассмотрения споров о прекращении юридических лиц свидетельствует о необходимости имплементации положений зарубежного законодательства в отечественное законодательство и закрепления в ХК Украины как самостоятельного основания для ликвидации хозяйственного общества следующего основания – если общество не приступило к осуществлению деятельности или не осуществляло ее на протяжении последних 12 месяцев, то есть не предоставляло документов отчетности и не осуществляло операций по текущему счету.

Введение такого основания ликвидации позволит внести в ЕГР запись о прекращении таких предприятий, которые фактически длительное время не действуют, но формально существуют, следствием чего станет возможность получать соответствующую реальной действительности информацию о состоянии рынка с точки зрения деятельности на нем профессиональных участников. Представляется, такой подход более соответствует публичным интересам, чем существование в законода-

тельстве правового основания ликвидации без учета положения дел на соответствующем рынке.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців»: від 15.05.2003 р., № 755-VII // ВВР України. – 2003. – № 31. – Ст. 263.

2. Закон України «Про державну податкову службу в Україні»: від 4.12.1990 р., № 509-XII // ВВР УРСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37.

3. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р., № 2755 // ВВР України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.

4. Статистичні дані про припинення юридичної особи на підставі аналізу Постанов Донецького окружного адміністративного окружного суду за листопад 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

5. Закон України «Про систему оподаткування»: від 25.06.1991 р., № 1251-XII // ВВР України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

6. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р., № 436-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 462.

7. Постанова Донецького окружного адміністративного окружного суду «Про припинення юридичної особи»: від 4.05.2009 р. № 2а-3272/09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

8. Жане А. Ликвидация юридического лица / А. Жане // Право и экономика. – 2006. – № 4. – С. 15-27.

9. Знаменський Г. Л. Класифікація проявів тіньової господарської діяльності / Г. Л. Знаменський, А. Є. Горпиненко, О. В. Тітова, С. А. Кузьміна // Детенизація економіки: опыт економіко-правового и економіко-математического исследования. – Донецк: ІЗПИ НАН України, – 2000. – С. 57-65.

10. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: від 16.07.1999 р., № 996-XIV // ВВР України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

11. Пилецкий А. Е. Теоретические проблемы предпринимательской правосубъектности в смешанной экономике: монография / А. Е. Пилецкий. – М.: Черо, 2005. – 366 с.

12. Рішення Донецького окружного адміністративного суду «Про припинення юридичної особи»: від 16.11.2011 р., № 2а/0570/19039/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

13. Рішення Донецького окружного адміністративного суду «Про припинення юридичної особи»: від 16.11.2011 р., № 2а/0570/21130/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

14. Постанова Вищого Господарського суду України «Про скасування державної реєстрації ТОВ «Варліта»: від 22.07.2004 р., № 38/40 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

15. Кібенко О. Р. Сучасний стан та перспективи правового регулювання корпоративних відносин: порівняльно-правовий аналіз права ЄС, Великобританії та України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук: спец. 12.00.04 «Господарське право; господарсько-процесуальне право» / О. Р. Кібенко. – Х., 2006. – 40 с.

16. Федеральный Закон РФ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://duma.consultant.ru>.

17. Полковников Г. В. Английское право о компаниях: закон и практика: учеб. пособие / Г. В. Полковников. – М.: НИМБ, 1999. – 240 с.

18. О компаниях (Companies Act 2006) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.opsi.gov.uk>.

19. Кибенко Е. Р. Корпоративное право Великобритании. Законодательство. Преце-

денты. Комментарии / Е. Р. Кибенко. – К. : | Юстиниан, 2003. – 368 с.

Дорошенко Л. Н. Непредоставление на протяжении года налоговым органам налоговых деклараций, документов финансовой отчетности как основание ликвидации хозяйственных организаций / Л. Н. Дорошенко // Форум права. – 2012. – № 4. – С. 322–328 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://arhive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-4/12dlnlxo.pdf>

Исследованы проблемы непредоставления на протяжении года налоговым органам налоговых деклараций, документов финансовой отчетности, возникающие в правоприменительной деятельности судов и при осуществлении хозяйственной деятельности субъектами хозяйствования. Предложено заменить это существующее основание принудительной ликвидации другим с разработкой соответствующих предложений по совершенствованию действующего законодательства в этой сфере.

Дорошенко Л.М. Неподання протягом року податковим органам податкових декларацій, документів фінансової звітності як підстава ліквідації господарських організацій

Досліджені проблеми неподання протягом року податковим органам податкових декларацій, документів фінансової звітності, що виникають у правозастосовчій діяльності судів та при здійсненні господарської діяльності суб'єктами господарювання. Запропоновано замінити цю існуючу підставу примусової ліквідації іншою з розробкою відповідних пропозицій з удосконалення діючого законодавства у цій сфері.

Doroshenko L.N. Non-Submission of Tax Declarations and Financial Statements Documents to Tax Bodies Over a Period of One Year as a Ground of Dissolution of Commercial Companies

The judicial practice problems and problems of commercial companies during their economical activity concerning non-submission of tax declarations and financial statements documents to tax bodies over a period of one year have been explored. The author has suggested recommendations on altering present grounds of compulsory dissolutions and amending the effective legislation of Ukraine with in this sphere.

Форум пр