

УДК 343.537

Хоменко Володимир Петрович –
кандидат юридичних наук

ГУМАНІЗАЦІЯ КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ): ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Розглянуто проблеми приведення законодавства України у відповідність до визнаних міжнародних стандартів щодо гуманізації кримінальної відповідальності за злочини у сфері господарської діяльності, зокрема пов'язані з ухиленням від оподаткування.

Ключові слова: кримінальна відповідальність; економічна злочинність; злочини у сфері господарської діяльності; ухилення від оподаткування; звільнення від кримінальної відповідальності; податковий компроміс.

Рассмотрены проблемы приведения законодательства Украины в соответствие с признанными международными стандартами гуманизации уголовной ответственности за преступления в сфере хозяйственной деятельности, в том числе связанные с уклонением от налогообложения.

Ключевые слова: уголовная ответственность; экономическая преступность; преступления в сфере хозяйственной деятельности; уклонение от налогообложения; освобождение от уголовной ответственности; налоговый компромисс.

Інтенсифікація процесів гуманізації та демократизації суспільства впливає на характер правових норм, зміст законодавчих конструкцій, а отже, визначає якість оновлення окремих інститутів і галузей права. З огляду на потребу в адаптуванні кримінального законодавства України до визнаних міжнародних стандартів, нині одним з об'єктів такої модифікації стала тенденція до гуманізації кримінальної відповідальності за злочини у сфері господарської діяльності, зокрема пов'язані з ухиленням від оподаткування [1].

Упродовж 2014 р. слідчі органів фінансових розслідувань Державної фіскальної служби України здійснили розслідування 10,9 тис. кримінальних проваджень. Досудове розслідування закінчено більш ніж у кожному третьому провадженні (4,6 тис., або 42,1 %). До суду з обвинувальним актом направлено менш ніж кожне шосте кримінальне

провадження (692 з 4,6 тис., або 15 %). Направлено до суду 418 клопотань про звільнення підозрюваного від кримінальної відповідальності, з яких майже кожне третє (133 клопотання) – у місті Києві. За закінченими кримінальними провадженнями встановлено збитків, у тому числі заподіяних інтересам держави й територіальних громад на суму 960 млн грн. Відшкодовано майже три чверті заподіяних збитків (на суму майже 700 млн грн, або 72,9 %) [2].

Результати ґрунтовного дослідження злочинів у сфері економіки «Економічна злочинність: загальносвітові загрози для бізнесу», яке в 2014 р. провела європейська аналітико-статистична компанія PWC, дають змогу стверджувати, що, порівняно з 2011 р., на 37 % частіше підприємці стають жертвами економічної злочинності, у тому числі пов'язаної з несплатою податків. Більшість опитаних керівників великих підприємств, установ та організацій повідомили, що стурбовані питаннями отримання незаконної винагороди й корупційних дій, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. Зважаючи на те, що респондентами цього дослідження в 2014 р. були 5,1 тис. представників із понад 95 країн світу, а більше половини (54 %) з них були співробітниками організацій, у яких працювали понад тисячу співробітників, а також більше однієї третини (35 %) опитаних були представниками міждержавних корпорацій, то рівень проблеми висвітлено досить показово [3].

Проблема злочинів у сфері господарської діяльності, зокрема оподаткування, у різні періоди розглядали такі автори, як П. П. Андрушко, В. І. Борисов, Л. П. Брич, Б. В. Волженкін, Н. О. Гуророва, О. О. Дудоров, О. Г. Кальман, М. Й. Коржанський, Я. М. Кураш, П. С. Матишевський, М. І. Мельник, В. О. Навроцький, О. І. Перепелиця, В. М. Попович, В. В. Сташис, Є. Л. Стрельцов, В. Я. Тацій, М. І. Хавронюк та ін. Водночас соціальні та політичні виклики останніх років змушують більш детально звернутися до питання несплати податків як до фактору, що дестабілізує економіку, а також діяння, за яке можна застосовувати не лише кримінально-правові заходи.

Дослідження, яке в 2014 р. провела компанія PWC, свідчить, що економічна злочинність залишається ключовим фактором, який впливає на існування кожного сегмента світової бізнес-спільноти. Так, 37 % респондентів повідомили, що їх організація суттєво потерпає від економічної злочинності. Злочини у сфері господарської діяльності мають багато різновидів, кожен зі своїми технологіями та наслідками.

Унаслідок першого дослідження економічної злочинності, яке зазначена компанія проводила в 2001 р., було чітко виділено три категорії злочинів, а саме: шахрайство, отримання незаконної винагороди та корупція. Цього року додалася ще одна категорія –

шахрайство у сфері закупівель. На нашу думку, цей вид шахрайства слід виділити в окрему категорію. Зважаючи на євроінтеграційні та загальносвітові тенденції, тендери із закупівель більшості груп товарів стали проходити більш відкрито, що зменшило можливість договірних закупівель та ухилення від сплати податків за тіньовими схемами. Згідно з результатами опитування, з шахрайством у сфері закупівель мали справу третина (29 %) респондентів, з огляду на що воно є другим за частотою вчинення видом шахрайства. Також до кількості вчинюваних шахрайств у сфері закупівель тяжіє шахрайство з іпотекою, що має на меті несплату податкових платежів із кількості відкритих іпотечних ліній [3].

Водночас питання щодо сплати податків вирішують не тільки крізь призму питань відносно злочинних посягань. Зважаючи на матеріали закордонних наукових видань, можна зробити висновки про активний пошук платниками податків легітимних засобів стосовно зменшення податкового навантаження. Так, проблема зменшення сум податків особливо гостро відчувається в потужних транснаціональних корпораціях. У країнах Західної Європи, США, Австралії несплата податків – це злочинне діяння, що становить дещо менший ступінь суспільної небезпеки, ніж умисне вбивство. Менеджери провідних транснаціональних корпорацій вивчають можливості або зниження сум податків, або уникнення штрафних санкцій у разі їх несплати. Наприклад, діяльність енергопереробної компанії «North American Industry Classification System», річний бюджет якої обчислюється шестизначними сумами та яка здійснює експортно-імпорتنі операції з енергоносіями, проводить закупівлю квот на забруднення атмосферного повітря, викиди двувуглецю та пільги на інші процеси, що забруднюють навколишнє середовище, у малорозвинених країнах, чим зменшує суми сплати податків на забруднення [4].

Податкове законодавство Австралії зазнає суттєвих змін. Юристи як державного, так і приватного сектору вивчають можливості застосування легітимних схем зменшення сум сплати податків, у тому числі в енергетичній сфері.

Досить прогресивним кроком у вирішенні питання щодо зменшення податкового тягаря та кримінальної відповідальності осіб, які в певні строки не сплатили податки, є рішення національного законодавця. Воно полягає у введенні до змісту ст. 212 Кримінального кодексу (КК) України нового регресивного інституту звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку із застосуванням податкового компромісу, відповідно до підрозділу 9–2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу (ПК) України.

Безпосереднім об'єктом злочину, який передбачено в ст. 212 КК України «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових

платежів)», є суспільні відносини, що забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України, тобто додержання встановленого порядку оподаткування юридичних і фізичних осіб, що забезпечує надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) до державного та різних форм місцевого бюджетів. *Предметом* цього злочину є податки, збори (обов'язкові платежі). Об'єктивній стороні властиві такі ознаки: *діяння* у вигляді ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), що належать до системи оподаткування; *наслідки* у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1), великих (ч. 2) або особливо великих (ч. 3) розмірах; *причинний зв'язок* між зазначеними діями та наслідками.

У ст. 212 КК України не конкретизовано *способи* вчинення злочину, однак ключовим поняттям розрахунків за податками та зборами є податкове зобов'язання за звітний період, відображене в податковій звітності.

Сума податкового зобов'язання є об'єктом контролю податкових органів. Головними способами викривлення податкового зобов'язання є такі: порушення під час визначення кола платників податку (з моменту введення в дію ПК України найбільш поширеними порушеннями є несвоєчасна реєстрація платником ПДВ, неправильне визначення групи платників єдиного податку на спрощеній системі оподаткування, що призводить до заниження суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету); неналежне документальне оформлення операцій (ПК України передбачено необхідність повного документального обґрунтування будь-яких операцій, пов'язаних зі сплатою конкретного податку, шляхом складання бухгалтерських документів). Аналіз судових справ свідчить, що нарахування штрафів і притягнення до відповідальності відбуваються через неналежне документальне забезпечення дій у межах господарських операцій: відсутність і неправильне оформлення документів від укладання договору до відображення результатів договірної діяльності в податковій та фінансовій звітності, неподання податкової звітності або її викривлення; порушення під час здійснення операцій, що звільнені від оподаткування ПДВ або не є господарською діяльністю, завищення витрат під час обчислення податку на прибуток, надання незаконних пільг із податку з доходів фізичних осіб, здійснення незаконних операцій платниками єдиного податку (не передбачених у свідоцтві платника останнього); умисне заниження об'єкта оподаткування без використання зазначених механізмів; несплата або несвоєчасна сплата податків до бюджету тощо.

Нині досить поширеними є поняття «податкова оптимізація» та «податкове планування». Ще кілька років тому органи державної

податкової служби пов'язували з порушеннями в сплаті податків. Однак на сьогодні законодавство України передбачає низку положень, використання яких дає змогу забезпечити оптимальний розмір податкового навантаження щодо сплати єдиного податку, можливості пільгової сплати податку на прибуток, здійснення господарських операцій соціального спрямування (виготовлення (надання) товарів (послуг для дітей, інвалідів). Податкова оптимізація спрямована на розвиток підприємництва завдяки помірній сумі податкових навантажень. Головними вимогами при цьому є своєчасне та повне документальне оформлення операцій, дотримання відповідного законодавства.

Злочин, передбачений ст. 212 КК України, вважається *закінченим* із моменту настання наслідків – тобто фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів, що мали бути сплачені в строки та в розмірах, що передбачені законодавством, тобто з нуля годин наступної доби після настання строку, до якого мав бути сплачений податок чи збір, а якщо строк сплати пов'язаний із фактичним виконанням певної дії – з моменту фактичного ухилення від виконання такої дії (наприклад, укладення угоди або договору). Тобто склад злочину є *матеріальним*.

Суб'єкт злочину є *спеціальним*, тобто це – службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки й збори (обов'язкові платежі). Суб'єкти злочину можуть бути об'єднані однією загальною категорією – *платник податків, зборів (обов'язкових платежів)*.

Платниками податків, згідно зі ст. 15 ПК України, визнаються фізичні особи (резиденти й нерезиденти України), юридичні особи (резиденти та нерезиденти), а також їх відокремлені підрозділи, що мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування відповідно до положень ПК України, інших податкових законів та на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів.

Визначаючи коло платників податків, доцільно проаналізувати поняття «*податковий агент*», що закріплено п. 14.180 ст. 14 ПК України та вжито в контексті регулювання розрахунків із податку на доходи фізичних осіб. Податковим агентом вважається юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента-юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій чи негрошовій формі) зобов'язані нарахувати, утримувати й сплачувати податок, передбачений

розділом IV ПК України, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам і нести відповідальність за порушення його норм у порядку, встановленому цим нормативним актом. Тобто податковий агент – це особа, уповноважена утримати податок із доходів фізичних осіб, сплатити його до бюджету й подати відповідну звітність. Він є посередником, що забезпечує правильну та своєчасну сплату зазначеного податку до бюджету.

Серед платників податків у ПК України виокремлено *великих платників податків* – юридичних осіб, у яких обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 млн грн або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, які контролюють органи державної податкової служби, за такий самий період перевищує 12 млн грн (п. 14.1.24 ст. 14 ПК України). Виокремлення таких підприємств пов'язано з особливостями адміністрування розрахунків за податками.

Крім того, усі платники податків, згідно з ПК України, поділяються на *три групи ризику*: високий, середній та незначний. Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіку не частіше, ніж раз на три календарні роки; середнім – не частіше ніж раз на два календарні роки; високим – не частіше одного разу на календарний рік (п. 77.2 ст. 77 ПК України). Ступінь ризику визначається здебільшого на основі наявності підстав для проведення позапланової перевірки (ст. 78 ПК України).

З метою поліпшення умов господарської діяльності ПК України передбачено кілька систем оподаткування для юридичних і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.

Суб'єктивній стороні злочину властивий *умисел*, у тому числі як прямий, так і непряний. У кожному конкретному разі суд має встановити рівень фактичної обізнаності особи щодо факту необхідності сплати податків, або певних видів платежів і факт усвідомлення нею несплати певних видів податків або платежів. Порушення порядку сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), що сталися внаслідок помилки, спірного тлумачення нормативних документів, оптимізації сплати певних відрахувань, злочинними діями визнані бути не можуть.

Потрібно зазначити, що ч. 4 ст. 212 КК України вже було передбачено спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності. Ідеться про те, що особа, яка вчинила діяння, передбачені ч. 1 та 2 або діяння, передбачені ч. 3 (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до

кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Зазначимо, що особа може претендувати на такий вид звільнення від кримінальної відповідальності, тільки коли вчинила його вперше. В іншому разі положення зазначеної норми не застосовуються. Аналізований злочин вважається вчиненим уперше в чотирьох випадках: особа раніше взагалі не вчиняла цього злочину; особа вчинила злочин, однак була звільнена від кримінальної відповідальності за нього; на момент учинення нового злочину судимість за раніше вчинений злочин, передбачений ч. 1 чи 2 ст. 212 КК України, було знято або погашено в установленому законом порядку [5, с. 223–225].

Реалізація положення ч. 4 ст. 212 КК України в частині звільнення від кримінальної відповідальності ускладнюється, якщо *факт несплати* було виявлено внаслідок перевірки, призначеної після порушення кримінальної справи.

Що ж стосується нововведень до КК України, які зосереджено в ч. 5 ст. 212 КК України, зазначимо, що діяння, передбачені ч. 1 та 3 цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9–2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України (ч. 5 ст. 212 КК України).

Згідно з положеннями підрозділу 9–2 ПК України, що має назву «Особливості уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу», податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р. з урахуванням строків давності, які визначено в ст. 102 ПК України. Відносно строків давності зазначимо, що контролюючий орган, крім випадків, визначених п. 102.2 цієї статті, має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації та/або

податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

У разі подання платником податку уточнюючого розрахунку до податкової декларації контролюючий орган має право визначити суму податкових зобов'язань за такою податковою декларацією протягом 1095 днів із дня подання уточнюючого розрахунку.

Платник податків, що вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, під час дії податкового компромісу за такі податкові періоди має право подати відповідні уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, у яких визначає суму завищення витрат, що враховуються під час визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість.

Уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість подаються за формою, яку визначає центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Разом з уточнюючим розрахунком запропоновано перелік (опис) господарських операцій, щодо яких здійснено уточнення показників податкової декларації.

У платника податків за результатами застосування податкового компромісу не можуть виникати або збільшуватися помилково та/або надміру сплачені грошові зобов'язання. Сума заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість становить 5 % від такої суми. Водночас 95 % суми заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість вважаються погашеними, а отже, штрафні санкції не застосовують, пеню не нараховують.

Сума погашеного податкового зобов'язання з податку на прибуток та/або податку на додану вартість у розмірі 95 % унаслідок застосування податкового компромісу не враховується для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Процедура досягнення податкового компромісу триває не більше ніж 70 календарних днів із дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку.

Подання платником податків уточнюючого розрахунку за періоди, щодо яких не було проведено документальну перевірку, може слугувати підставою для проведення документальної позапланової перевірки згідно з процедурою податкового компромісу.

Отже, до «білокомірцевих» правопорушників, за наявності умов (підстав), визначених у законі, доцільніше застосовувати інститути альтернативного (відновного) правосуддя, у тому числі звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів

(обов'язкових платежів), якщо вони сплатили зазначені зобов'язання, а також відшкодували шкоду, завдану державі їх несвочасною сплатою. Концептуальні засади альтернативного (відновного) правосуддя у сфері оподаткування останніми десятиріччями успішно реалізуються в законодавстві та практиці багатьох країн світу, адже стратегічна мета таких заходів полягає не лише у відновленні порушеного правопорядку, а й, насамперед, у відшкодуванні завданої державі шкоди, що сприяє відновленню соціальної справедливості без призначення покарання у вигляді позбавлення волі. На основі вивчення загальносвітових тенденцій кримінального та податкового законодавства можливо дійти висновку щодо прогресивного підходу національного законодавця на шляху декриміналізації злочинів, пов'язаних із несплатою податків. Досить економічно корисним і соціально прийнятним вважаємо прийняття змін і доповнень до КК України, зокрема доповнення ст. 212 КК України ч. 5, що уможливорює використання в кримінальному законодавстві податкового компромісу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Брич Л. П. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні / Л. П. Брич, В. О. Навроцький. – К. : Атіка, 2000. – 287 с.
2. Аналітична довідка про стан протидії злочинності, корупції та прокурорсько-слідчу роботу на території України за 2014 рік / Генеральна прокуратура України. – 2015. – 72 с.
3. PwC's 2014 Global Economic, Crime Survey Economic crime: A threat to business globally [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2014/02/pwc_global_economic_crime.pdf.
4. Каменський Д. В. Кримінальна відповідальність за податкові злочини за федеральним законодавством США / Д. В. Каменський. – Луганськ : РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2011. – 423 с.
5. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти / О. О. Дудоров. – К. : Істина, 2006. – 647 с.