

Каждый налогоплательщик имеет право на уголовное дело!



НАЛОГОВЫЙ СПОР или ПРЕСТУПЛЕНИЕ?

I. Уклонение от уплаты налогов

Объективная сторона

В чем состоит уклонение от уплаты налогов?

Какие именно действия составляют уклонение от уплаты налогов?

Уклонение – процесс, направленный на невыполнение обязательств. Поэтому под уклонением от уплаты налогов следует понимать невыполнение предусмотренных НК Украины обязательств налогоплательщика, если следствием такого неисполнения стало фактическое непоступление денежных средств в бюджет.

Способы уклонения (невыполнения обязательств) в диспозиции статьи 212 УК Украины не указаны.

I. Уклонение от уплаты налогов

На практике к таким действиям относят:

- непредставление документов,
- скрытие объектов налогообложения,
- занижение объектов налогообложения,
- занижение сумм налогов.

Что считать моментом совершения деяния: заполнение декларации или неуплату согласованных налоговых обязательств? Когда происходит фактическое непоступление денежных средств в бюджет?



1. Заполнение декларации



2. Подача декларации в налоговую



3. Вынесение НУР



4. Подача иска в суд



5. Отказ в удовлетворении иска на уровне апелляционной инстанции

I. Уклонение от уплаты налогов

На практике: суды о согласовании налоговых обязательств

1. Факт согласования налоговых обязательств имеет значение.
2. Факт согласования обязательств **не** имеет значения:
 - если кроме акта проверки и НСР есть другие доказательства;
 - если решается вопрос касательно законности возбуждения уголовного дела (по старому УПК).

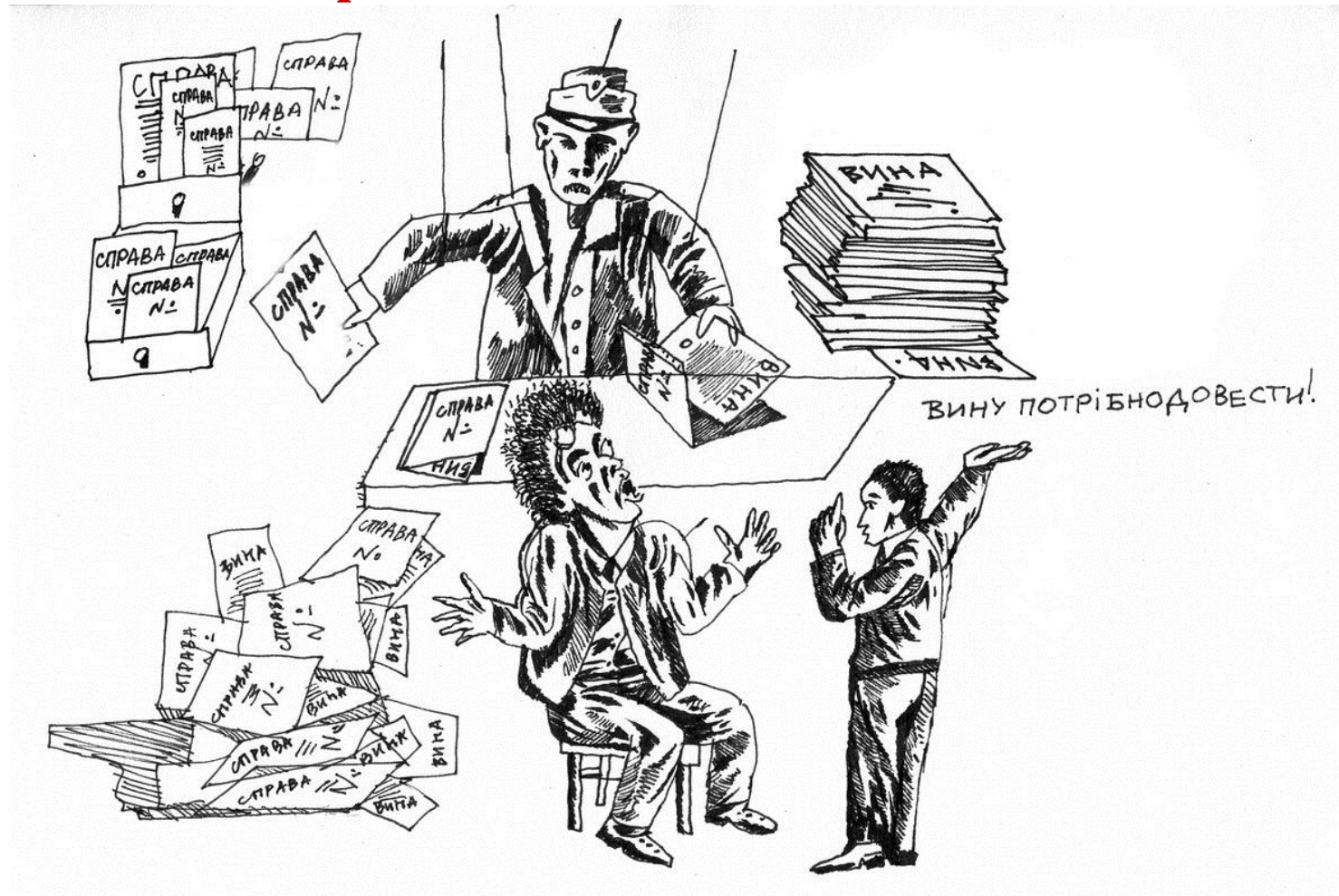
! Интересно отметить

В законодательстве Украины существует системное разногласие между статьями 212 УК и пунктами 56.22, 86.9 НК.

Приведенные нормы предусматривают возможность уголовного производства и даже рассмотрения уголовного дела против должностного лица налогоплательщика без факта согласования налоговых обязательств.

I. Уклонение от уплаты налогов

Субъективная сторона Вина



«Деяние не наказывается, если нет вины»

I. Уклонение от уплаты налогов

Статья 23 УК. Вина:

«Виной является психическое отношение лица к совершаемому действию или бездействию, предусмотренному этим Кодексом, а также его последствиям, выраженное в форме умысла или неосторожности».

Статья 24 УК. Умысел и его виды:

« <...> 2. Прямым является умысел, если лицо осознавало социально опасный характер своего деяния (действия либо бездействия), предусматривало его социально опасные последствия и желало их наступления. <...> ».

Статья 17 УПК:

« <...> 2. Никто не обязан доказывать свою невиновность в совершении уголовного правонарушения и должен быть оправдан, если сторона обвинения не докажет виновность лица вне разумного сомнения. <...> »

4. Все сомнения касательно доказуемости вины толкуются в пользу такого лица. <...> ».

I. Уклонение от уплаты налогов

Доказание вины (согласно ВСУ):

« <...> О наличии умысла на уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей могут свидетельствовать, например:

- отсутствие **налогового** учета или ведение его с нарушениями установленного порядка;
- искажения в учетной или отчетной документации;
- неоприходование наличных денежных средств, полученных за выполнение работ или предоставление услуг;

<...>

- завышение фактических затрат, которые включаются в себестоимость реализованной продукции и т.д.».

I. Уклонение от уплаты налогов

Действительно ли указанные обстоятельства могут свидетельствовать о наличии умысла? Несомненно да, но **только могут**. Наличие указанных обстоятельств **является необходимым, но недостаточным** условием существования умысла.

Указанные обстоятельства могут также свидетельствовать о наличии ошибки вследствие нечеткости норм или их постоянных изменений, либо о наличии разного толкования норм налоговым органом и налогоплательщиком.

Ведение налогового учета с нарушением установленного порядка	=	спор касательно толкования нормы, ошибка или умышленное уклонение от уплаты налогов
--	---	--

I. Уклонение от уплаты налогов

Какие доказательства могут доказывать психическое отношение лица к совершаемому действию, которое создает объективную сторону уклонения от уплаты налогов?

Мотив и цель как доказательства психического отношения лица к совершаемому действию

I. Уклонение от уплаты налогов

Мотив – это внутреннее побуждение, движущая сила поступка человека, определяющая его содержание и помогающая глубже раскрыть психическое отношение лица к совершенному действию.

Цель – это представление о желаемом результате, к которому стремится лицо, и которое определяет направленность действия.

Если социально опасный мотив и цель следователем или судом не установлены, то отсутствуют доказательства умышленного уклонения от уплаты налогов.

I. Уклонение от уплаты налогов

Какие могут быть цель и мотив в действиях главного бухгалтера или директора при таких условиях:

- Бухгалтер и директор являются наемными работниками, которые, как правило, не являются собственниками предприятия;
- Бухгалтер получает заработную плату, которая не зависит от количества уплаченных предприятием налогов;
- Заработная плата директора (включая поощрительные выплаты), как правило, не зависит от размера чистой прибыли (конечного результата его деятельности после налогообложения). На практике для этого используется такой показатель как доход до уплаты налогов (EBITDA).

I. Уклонение от уплаты налогов

Почему не уделяется достаточно
внимания цели и мотиву в делах,
касающихся уклонения от уплаты
налогов?

I. Уклонение от уплаты налогов

! Интересно отметить

Существующая модель уголовного производства по статье 212 УК была методологически обоснована ВСУ еще в 2004 году:

«<...> При рассмотрении дел о преступлениях, связанных с уклонением от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей, судам следует иметь в виду, что **фактические данные, подтверждающие наличие или отсутствие в действиях подсудимого состава такого преступления, могут быть установлены выводом эксперта или при помощи актов документальной проверки** выполнения налогового законодательства и ревизии финансово-хозяйственной деятельности. <...>»



I. Уклонение от уплаты налогов

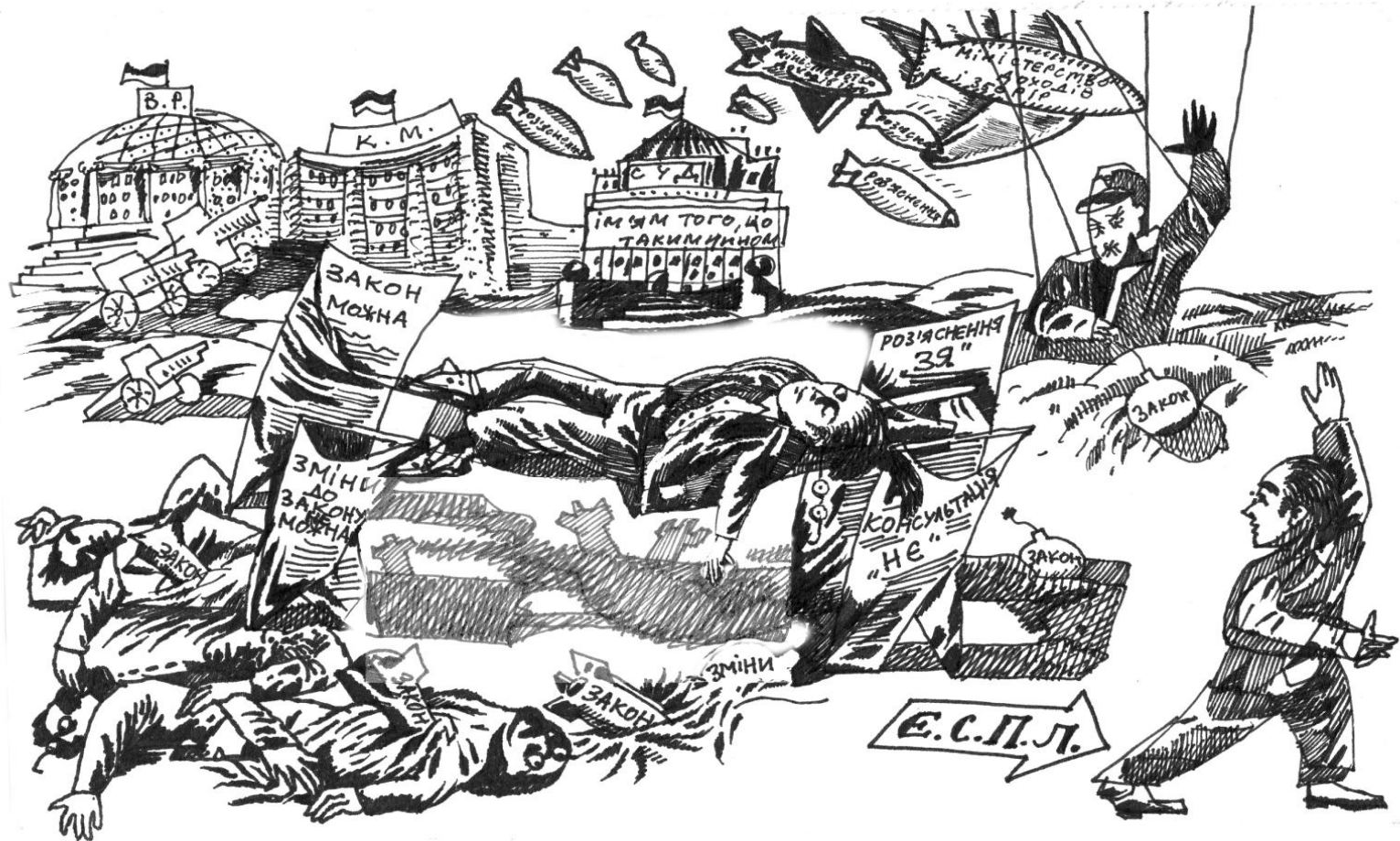
«Акт – служебный документ, который подтверждает факт проведения документальной проверки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и **является носителем доказательной информации о выявленных нарушениях...**».

Кто составляет акт проверки? Какие последствия для лица, которое указывает в акте проверки «выявленные нарушения»? Какое количество отмененных налоговых уведомлений-решений, вынесенных на основании таких *носителей доказательной информации*?

**Можно ли при таких условиях считать
акт проверки доказательством
наличия состава преступления?**

I. Уклонение от уплаты налогов

Принцип правовой определенности: можно ли доказать вину в условиях отсутствия норм, имеющих качество закона?



I. Уклонение от уплаты налогов

Принцип правовой определенности – основоположная составляющая принципа верховенства права.

Включает в себя, среди прочего, следующие требования:

- 1) качество закона;
- 2) соблюдение правомерных ожиданий лица;
- 3) отсутствие неожиданных изменений законодательства.

I. Уклонение от уплаты налогов

Качество закона - четкость, однозначность и предсказуемость правовых норм национального законодательства;

Соблюдение правомерных ожиданий лица - государственный орган должен соблюдать обещания, изложенные в нормах законов и практике их применения;

Отсутствие неожиданных изменений законодательства

С момента принятия НК Украины, то есть за 2,5 года, было принято 44 закона, которыми были внесены в него изменения! Это примерно 3 закона каждые два месяца.

Более половины из них вступили в силу со дня, следующего за днем их опубликования. Как правило, такие законы были опубликованы в течение 1 месяца. Некоторые из них были опубликованы через 3 дня!

I. Уклонение от уплаты налогов

Международный опыт определения умысла в условиях нечеткости нормы

- отсутствие четкого и стабильного законодательства свидетельствует об отсутствии необходимого умысла по его нарушению (суды США).
- ЕСПЧ считает, что нельзя сравнивать поведение лиц, которые организовали и наладили целый механизм уклонения от уплаты налогов, с *bona fide* – "добросовестными" налогоплательщиками, которые не задекларировали налоги в связи с неправильным толкованием налогового законодательства или другой непреднамеренной ошибкой.

Принцип правовой определенности в цифрах

Украина занимает **165** место среди 185 стран по несовершенству налоговой системы.

Страна	Место в рейтинге
Венесуела	185
Украина	165
Германия	72
США	69
Россия	64

I. Уклонение от уплаты налогов

Альтернативная квалификация

Вместе со статьей 212 УК на практике встречаются случаи альтернативной квалификации спорных вопросов в налоговой сфере. Наиболее распространенные из них:



I. Уклонение от уплаты налогов

Статья 367. Служебная халатность

«1. Служебная халатность, то есть невыполнение или ненадлежащее выполнение служебным лицом своих служебных обязанностей из-за недобросовестного отношения к ним, которое причинило существенный вред охраняемым законом правам, свободам и интересам отдельных граждан, государственным или общественным интересам либо интересам отдельных юридических лиц...<...> ».

Статья 191. Присвоение, растрата имущества либо завладение им путем злоупотребления служебным положением

«2. **Присвоение, растрата или завладение чужим имуществом** путем злоупотребления служебным лицом своим служебным положением... <...> ».

Статья 190. Мошенничество

«1. **Завладение чужим имуществом** или приобретение права на имущество **путем обмана или злоупотребления доверием** (мошенничество)... <...> ».

Статья 364. Злоупотребление властью или служебным положением

«1. **Злоупотребление властью или служебным положением**, то есть умышленное, из корыстных мотивов или в других личных интересах либо в интересах третьих лиц использование лицом власти или служебного положения вопреки интересам службы, **если это причинило существенный вред** охраняемым законом правам, свободам и интересам отдельных граждан, государственным или общественным интересам, либо интересам юридических лиц... <...> ».

I. Уклонение от уплаты налогов

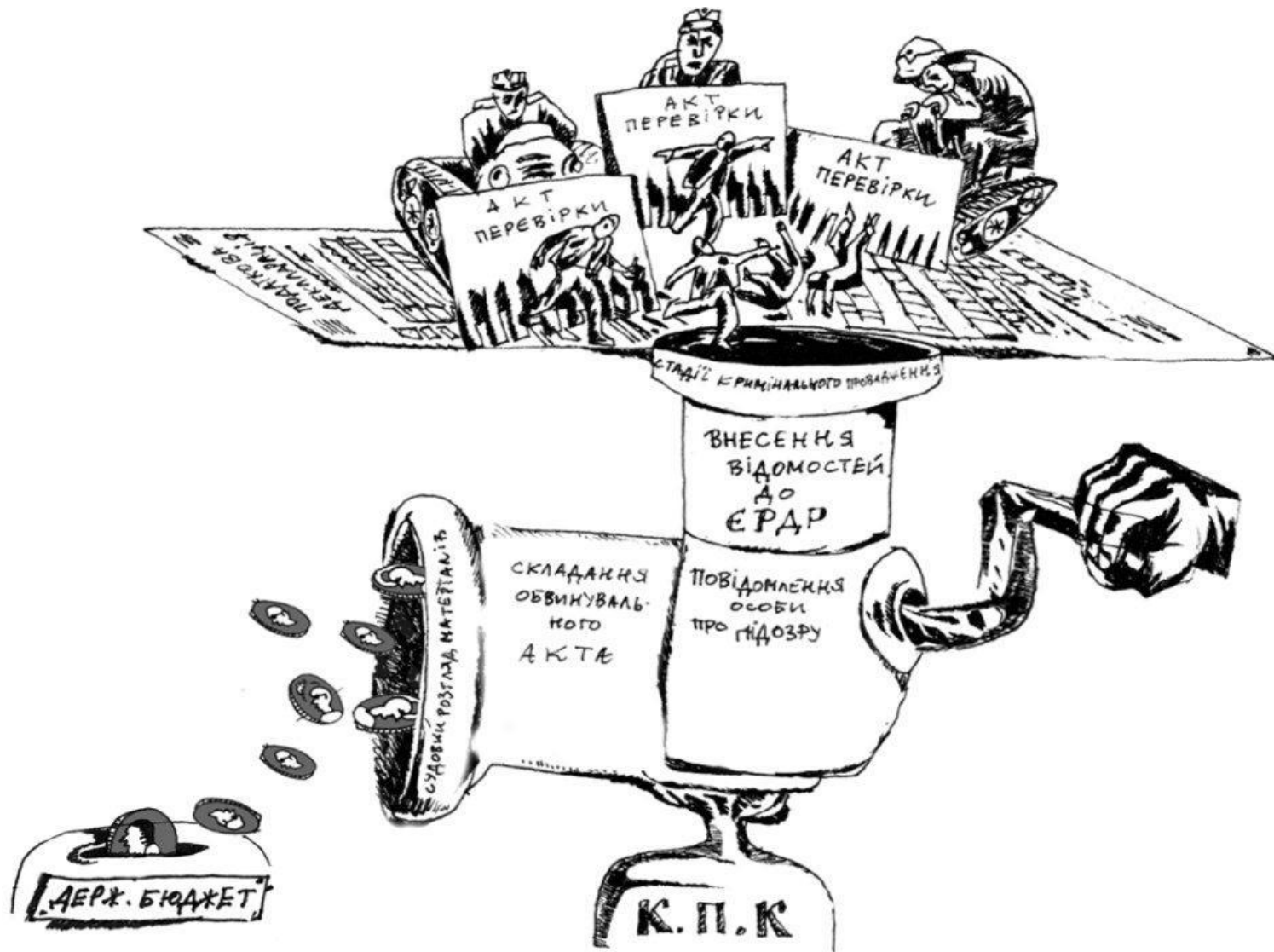
Статья 205. Фиктивное предпринимательство

«1. Фиктивное предпринимательство, то есть **создание или приобретение субъектов предпринимательской деятельности (юридических лиц) с целью прикрытия незаконной деятельности** или осуществление видов деятельности, касательно которых существует запрет... <...> ».

Статья 209. Легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем

«1. Совершение **финансовой операции или сделки с денежными средствами или другим имуществом, полученным вследствие совершения опасного для общества противоправного действия, которое предшествовало легализации (отмыванию) доходов, а также совершение действий, направленных на скрывание или маскировку незаконного происхождения таких средств** либо другого имущества или владения ими, прав на такие средства или имущество, источников их происхождения, местонахождения, перемещения, **а также приобретение, владение или использование средств или другого имущества, полученных в результате совершения социально опасного противоправного действия, которое предшествовало легализации (отмыванию) доходов**... <...> ».

II. Уголовное производство



II. Уголовное производство

Статистические данные по уголовным производствам за разные периоды 2013 г.

период	Зарегистрировано уголовных производств	Из них поступило в суд	
		с обвинительным актом	с ходатайством об освобождении от уголовной ответственности
январь-май 2013	2769 (100%)	35 (1,3%)	107 (3,9%)
январь-июнь 2013	2959 (100%)	50 (1,7%)	142 (4,8%)
январь-июль 2013	3335 (100%)	71 (2,1%)	168 (5%)
январь-август 2013	3602 (100%)	89 (2,5%)	186 (5,2%)
в среднем ежемесячно с мая по август 2013 (расчетно)	277 (100%)	18 (6,5%)	26 (9,4%)

II. Уголовное производство

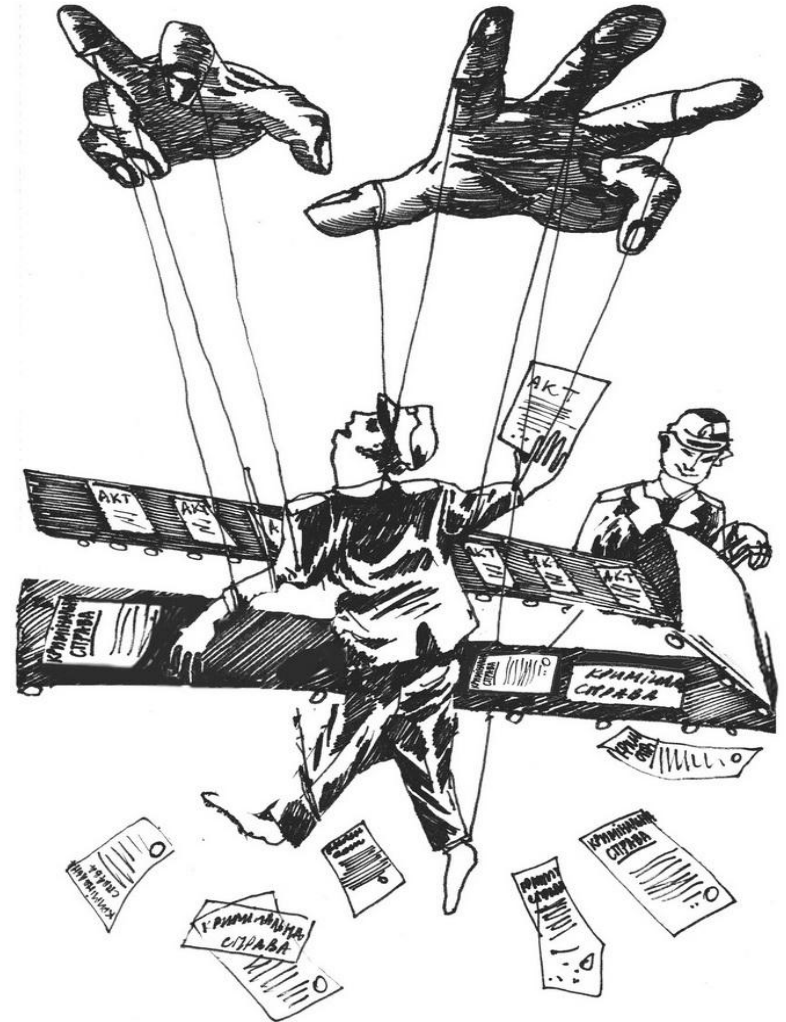


II. Уголовное производство

Поводы и основания внесения ведомостей в Единый реестр досудебных расследований

! Интересно отметить

Можно ли служебную записку налогового инспектора направленную в следственный отдел налогового органа считать заведомо неправдивым сообщением о совершении преступления?



II. Уголовное производство

Согласно **статье 214 УПК** любое уголовное производство начинается с момента внесения данных в Единый реестр досудебных расследований.

Момент внесения ведомостей в ЕРДР является моментом, с которого начинается досудебное расследование, и следовательно получает права на осуществление следственных действий.

В налоговых делах встречаются следующие поводы и основания для внесения ведомостей в ЕРДР:

- служебная записка инспектора;
- негативное для налогоплательщика решение апелляционного суда;
- выявление признаков преступления в действиях служебного лица предприятия;
- направление местным судом материалов дела об административном правонарушении;
- аналитическая справка/вывод специалиста;
- получение информации следователями из сети Интернет.

II. Уголовное производство

Одним можно, другим - нет!

Неодинаковый подход к внесению ведомостей в ЕРДР в зависимости от статуса правонарушителя

Обоснование судом правомерности невнесения ведомостей в ЕРДР касательно правоохранителей:

« <...> Регистрации в ЕРДР подлежат **не любые заявления или сообщения**, а лишь те, которые содержат достаточные сведения об уголовном правонарушении <...>”.

Противоположный подход касательно налогоплательщиков:

« <...> При этом, поводом для расследования данного уголовного производства стало заявление физического лица, которое **якобы** работало на предприятии, поданное в Министерство доходов и сборов. <...> »

II. Уголовное производство

Сбор доказательств органами досудебного следствия

Запросы согласно статье 93 УПК

Согласно статье 93 УПК сторона обвинения совершает сбор доказательств путем:

1. проведения следственных (розыскных) действий и негласных следственных (розыскных) действий;
2. истребование и получение:
 - вещей,
 - документов,
 - ведомостей,
 - выводов экспертов,
 - выводов ревизий и актов проверок;
3. проведение других процессуальных действий, предусмотренных УПК.

II. Уголовное производство

! Интересно отметить

- На **25-50%** увеличилось количество обращений стороны обвинения про взятие под стражу, проведение обысков и негласных следственных действий (на протяжении марта 2013 г. в сравнении с январем и февралем 2013 г.).
- **85-95%** – уровень удовлетворения ходатайств обвинения со стороны следственных судов (в зависимости от вида производства).
- **9 000 разрешений на 5 000 производств** - доступ к вещам и документам совершается в каждом производстве в среднем дважды. Например:
 - ✓ следователи СБУ – 1 доступ на 3 производства;
 - ✓ прокуратура – 1 доступ на 12 производств;
 - ✓ органы внутренних дел – 1 доступ на 23 производства.

Следовательно, не использует ли налоговая милиция доступ к вещам в качестве способа давления на налогоплательщиков?

II. Уголовное производство

Временный доступ к вещам и документам

Согласно статье 159 УПК временный доступ к вещам и документам состоит в предоставлении стороне уголовного производства лицом, во владении которого находятся такие вещи и документы:

- возможности ознакомиться с ними,
- возможности сделать их копии и
- возможности изъять их (совершить их выемку) в случае принятия соответствующего решения следственным судьей, судом.

II. Уголовное производство

Временное изъятие имущества

Согласно статье 167 УПК временным изъятием имущества является фактическое лишение подозреваемого возможности владеть, пользоваться и распоряжаться определенным его имуществом до решения вопроса об аресте имущества или его возвращении.

Согласно указанной норме временное изъятие имущества может быть применено лишь:

- к имуществу лица, которое имеет статус подозреваемого;
- до решения вопроса об аресте имущества либо до его полного возвращения.

II. Уголовное производство

Уведомление лица о подозрении



II. Уголовное производство

Уведомление о подозрении совершается в случаях (статья 276 УПК):

1. задержания лица на месте совершения уголовного правонарушения или непосредственно после его совершения;
2. выбора по отношению к лицу одной из предусмотренных УПК предупредительных мер;
3. наличия достаточных доказательств для подозрения лица в совершении уголовного правонарушения.

После вручения уведомления о подозрении, **лицо приобретает статус подозреваемого** в совершении преступления (статья 42 УПК). С этого момента у досудебного следствия **появляются сроки для его завершения – 2 месяца**. Срок может быть продлен, но не может превышать (ст. 219 УК):

- 6 месяцев.
- 12 месяцев.

II. Уголовное производство

Негативные последствия, которые наступают для лица, переведенного в статус подозреваемого:

- возможность временного изъятия документов, которые удостоверяют использование специального права (для примера, права на осуществление предпринимательской деятельности);
- возможность отстранения лица с должности;
- возможность временной выемки имущества;
- возможность ареста имущества;
- возможность применения предупредительных мер (содержание под стражей, залог, арест и т.д.).

Обжалование уведомления о подозрении

Статья 303 УПК содержит исчерпывающий перечень процессуальных решений, действий или бездействий, которые могут быть обжалованы во время досудебного расследования. Среди данного перечня отсутствует уведомление о подозрении. То есть, **соответственно статье 303 УПК у лица отсутствует право на обжалование уведомления о подозрении на стадии досудебного следствия.**

II. Уголовное производство



Запрет вручать уведомление о подозрении до окончательного разрешения спора с налоговой

II. Уголовное производство

Работает ли эта статья на практике (из решения апелляционного суда):
 « <...> ... соответственно требованиям п. 56.22 ст. 56 Налогового кодекса Украины, **при наличии дополнительно собранных доказательств, которые свидетельствуют о признаках совершенного преступления, обжалование налогового уведомления-решения не может быть преградой** как для возбуждения уголовного дела, так и для **предъявления лицу обвинения**».



Не исключено, что под «дополнительными» доказательствами суды будут понимать только:

« <...> выводы специалистов налоговой инспекции касательно акта проверки...; результаты рассмотрения возражений к этому акту».

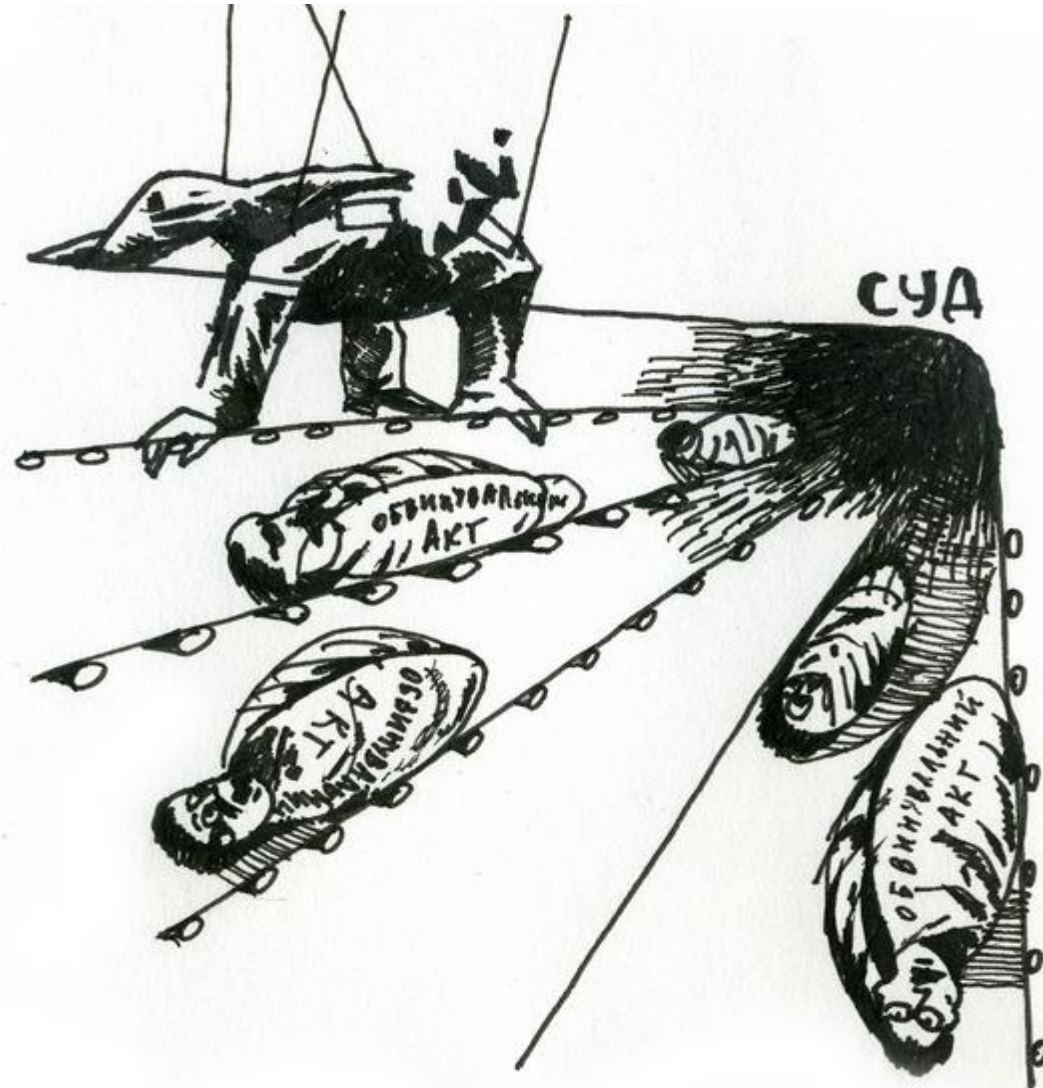
! Интересно отметить

УПК не предусматривает возможности остановить судебное рассмотрение дела до решения связанного административного дела, в котором рассматривается вопрос об отмене НУР.

Если одновременно происходит рассмотрение уголовного дела и административного обжалования, то как быть в этом случае?

II. Уголовное производство

Составление обвинительного акта



II. Уголовное производство

!Интересно отметить

Среди сведений, которые должен содержать обвинительный акт согласно части 2 статьи 291 УПК, не предусматривается ссылки на доказательства. Теперь достаточно привести в обвинительном акте «изложение фактических обстоятельств уголовного правонарушения, **которые прокурор считает установленными...**», как это предусмотрено в пункте 5 части 2 статьи 291 УПК.

В сравнении, часть 2 и часть 3 статьи 223 УПК 1960 года:

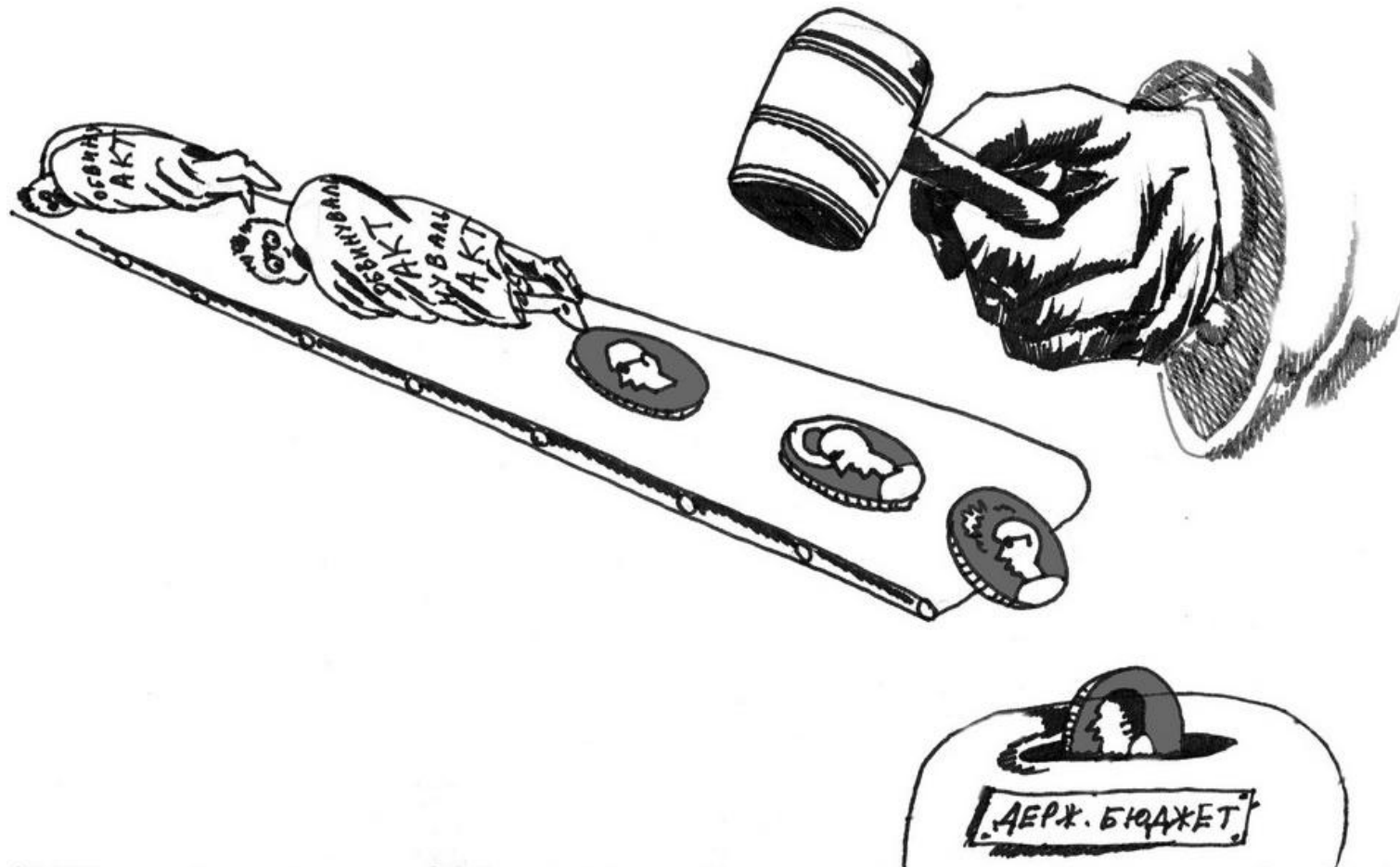
«**Обвинительный вывод** состоит из описательной и резолютивной частей. **В описательной части указываются:** обстоятельства дела, которые были установлены во время досудебного следствия; ... а также **доказательства, которые были собраны по делу...**

При ссылке на доказательства обязательно указываются листы дела».

Для направления дела в суд теперь достаточно внутреннего убеждения прокурора?

II. Уголовное производство

Судебное разбирательство



II. Уголовное производство



II. Уголовное производство

Освобождение от уголовной ответственности по ч. 4 ст.212 УК



II. Уголовное производство

Динамика увеличения количества случаев освобождения от уголовной ответственности на основании части 4 ст. 212 УК

	2010	2011	2012	2013
Количество обвинительных актов по ст. 212 УК	233	295	273	58
Количество судебных решений об освобождении от уголовной ответственности по ч. 4 ст. 212 УК	16	62	83	156
Особенности применения освобождения от уголовной ответственности	а) только по ч. 1 и ч. 2 ст. 212 УК; б) в случае привлечения к ответственности за уклонение от уплаты налогов <u>впервые</u>			
	а) применяется касательно квалификации уголовного правонарушения по всем частям ст. 212 УК; б) без ограничений в количестве случаев предварительного привлечения к ответственности за уклонение от уплаты налогов			

III. Статистика и открытые вопросы

Какая главная цель существования правоохранительной системы в Украине?

Среднее количество «сотрудников милиции» в мире – 300 человек на 100 тыс. населения.

А что у нас?

Количество «сотрудников милиции» в Украине и в мире по состоянию на конец 2010 г.

Страна	Количество, на 100 тыс. человек
Украина	388*
Германия	296
Польша	250
США	227
Венгрия	87

713 человек

Зачем нужен такой большой штат работников?

Не является ли лицо социально опасным с таким уровнем официальной заработной платы, если оно имеет полномочия влиять на свободу и собственность граждан?

III. Статистика и открытые вопросы

Расходы на правоохранительную систему в % к ВВП стран в 2009 году

Страна	%
Чешская республика	2,44
Украина	2,29
США	2,21
Германия	1,77
Польша	1,96

Украина находится в лидерах по расходам на правоохранительную систему в процентах к ВВП страны.

Однако:

- средняя заработная плата работника МВД в Украине в 2012 г. составляла 3 015 грн. в месяц;
- полицейского в США – приблизительно 38 513 грн. в месяц;
- минимальная зарплата лейтенанта полиции в России – 8 250 грн. в месяц.

III. Статистика и открытые вопросы

Финансирование МВД и Министерства доходов
и сборов в 2013 году составляет

21 948 002 300 грн.

Это деньги налогоплательщиков!

Тех самых, которые подвергаются
массовым уголовным
преследованиям...

III. Статистика и открытые вопросы

Эффективность работы налоговой милиции в Украине
(данные за период январь-август 2013 года)

Зарегистрировано уголовных правонарушений по ст. 212 УК в отчетном периоде	Уголовные правонарушения, материалы которых передаются в суд с обвинительным актом	Удельный вес уголовных правонарушений, направленных в суд с обвинительным актом, в общем количестве зарегистрированных дел по ст. 212 УК, %
3602	89	2,4

Что это за 3 513* дел?

* 3 513 = 3602 – 89.

III. Статистика и открытые вопросы

Оправдательный приговор в Украине: реальность или фикция?

Процент оправдательных приговоров в Украине и в мире
(по состоянию на конец 2012 года)

Страна	%
США	до 50
Европейский союз	5-20
Украина	0,17

Для сравнения: в годы **репрессий** количество оправдательных приговоров в СССР составляла **10%**.

Что это по отношению к собственным гражданам?

Наша цель:

Обратить внимание общества на массовые уголовные преследования налогоплательщиков как на наиболее вредный для экономики фактор.

Достигнуть общего понимания, что:

- Статья 212 КК требует изменений.
- УПК требует изменений, которые обеспечат действительно равные права обвинения и защиты.

Спасибо за внимание!