

Кожен платник податків має право на кримінальну справу!



ПОДАТКОВИЙ СПІР чи ЗЛОЧИН?

I. Ухилення від сплати податків

Об'єктивна сторона

У чому полягає ухилення від сплати податків?

Які саме дії утворюють ухилення від сплати податків?

Ухилення – процес, спрямований на невиконання зобов'язань. Тому під ухиленням від сплати слід розуміти невиконання передбачених ПК України обов'язків платника податків, якщо наслідком такого невиконання стало фактичне ненадходження коштів до бюджету.

Способи ухилення (невиконання зобов'язань) в диспозиції статті 212 КК України не зазначені.

I. Ухилення від сплати податків

На практиці до таких дій відносять:

- неподання документів,
- приховування об'єктів оподаткування,
- заниження об'єктів оподаткування,
- заниження сум податків.

Що вважати моментом вчинення діяння: заповнення декларації чи несплата узгоджених податкових зобов'язань? Коли відбувається фактичне ненадходження коштів до бюджету?



1. Заповнення декларації



2. Подання декларації
до податкової



3. Винесення ППР



4. Подання позову до суду



5. Відмова у задоволенні позову на рівні
апеляційної інстанції

I. Ухилення від сплати податків

На практиці: суди про узгодження податкових зобов'язань

1. Факт узгодження податкових зобов'язань має значення.
2. Факт узгодження податкових зобов'язань **не** має значення:
 - якщо крім акта перевірки та ППР є інші докази;
 - якщо вирішується питання щодо законності порушення кримінальної справи (за старим КПК).

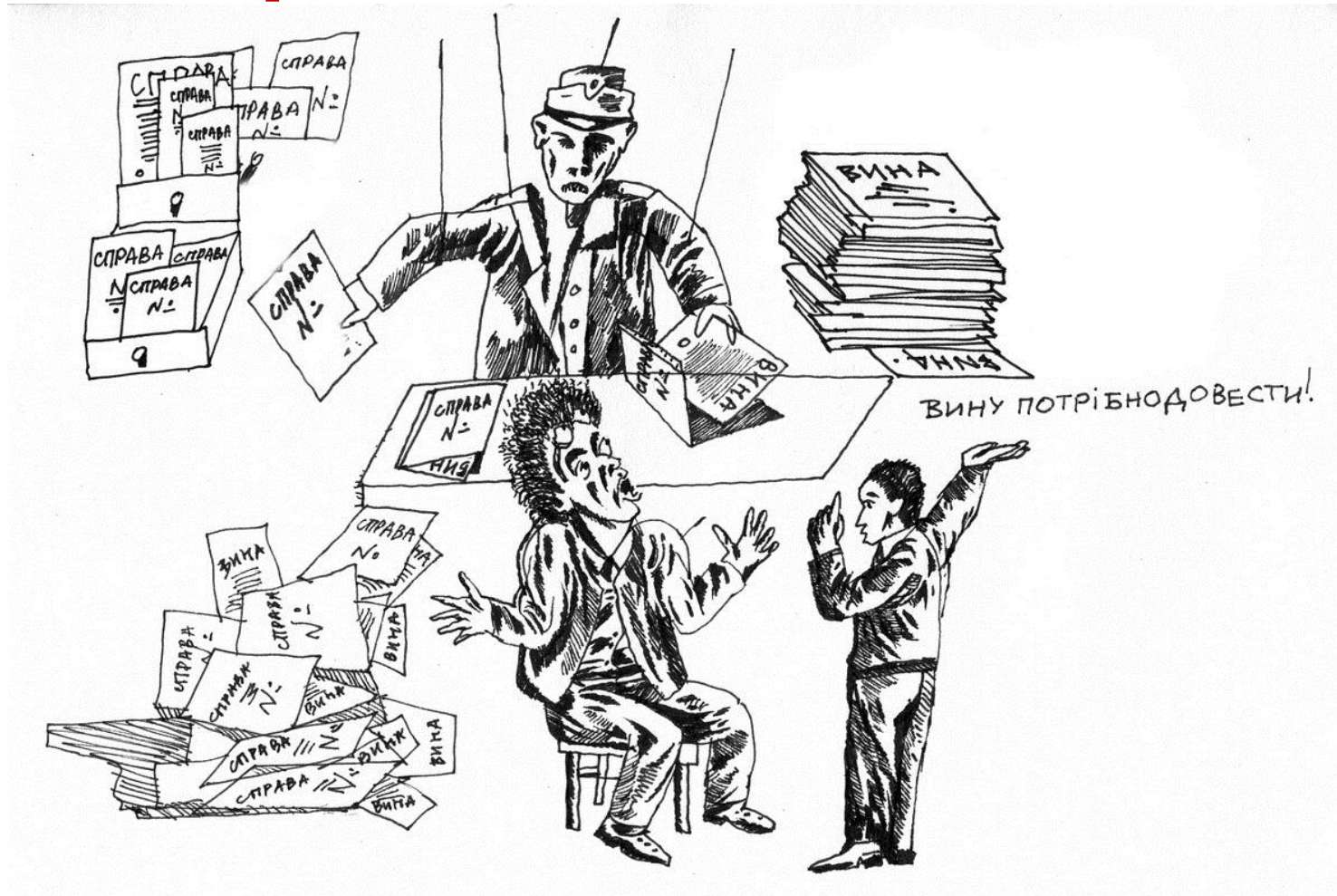
! Цікаво відзначити

У законодавстві України існує системна суперечка між статтями 212 КК та пунктами 56.22, 86.9 ПК.

Наведені норми передбачають можливість кримінального провадження та навіть розгляду кримінальної справи проти посадової особи платника податку без факту узгодження податкових зобов'язань.

I. Ухилення від сплати податків

Суб'єктивна сторона Вина



«Діяння не карається, якщо немає вини»

I. Ухилення від сплати податків

Стаття 23 КК. Вина:

«Виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої цим Кодексом, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності».

Стаття 24 КК. Умисел і його види:

« <...> 2. Прямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і бажала їх настання. <...> ».

Стаття 17 КПК:

« <...> 2. Ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні кримінального правопорушення і має бути виправданим, якщо сторона обвинувачення не доведе винуватість особи поза розумним сумнівом.<...>

4. Усі сумніви щодо доведеності вини особи тлумачаться на користь такої особи.<...>».

I. Ухилення від сплати податків

Доведення вини (відповідно до ВСУ):

« <...> Про наявність умислу на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть свідчити, наприклад:

- відсутність **податкового** обліку чи ведення його з порушенням встановленого порядку;
- перекручування в обліковій або звітній документації;
- неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг;

<...>

- завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції тощо».

I. Ухилення від сплати податків

Чи дійсно зазначені обставини можуть свідчити про наявність умислу? Безперечно так, але **лише можуть**. Наявність зазначених обставин **є необхідною, але недостатньою** умовою наявності умислу.

Зазначені обставини можуть також свідчити про наявність помилки внаслідок нечіткості норм чи їх постійних змін, або про наявність різного тлумачення норм податковим органом та платником податків.

Ведення податкового
обліку з порушенням
установленого порядку

=

Спір щодо тлумачення норми,
помилка

або

Умисне ухилення від сплати
податків

I. Ухилення від сплати податків

Які докази можуть доводити психічне ставлення особи до вчинюваної дії, яка утворює об'єктивну сторону ухилення від сплати податків?

Мотив і мета як докази психічного ставлення особи до вчинюваної дії

I. Ухилення від сплати податків

Мотив – це внутрішнє спонукання, рушійна сила вчинку людини, що визначає його зміст і допомагає більш глибоко розкрити психічне ставлення особи до вчиненого.

Мета – це уявлення про бажаний результат, якого прагне особа, що визначає спрямованість діяння.

Якщо суспільно небезпечні мотив та мета слідчим чи судом не встановлені, то відсутні докази умисного ухилення від сплати податків.

I. Ухилення від сплати податків

Які можуть бути мета та мотив у діях головного бухгалтера чи директора за таких умов:

- Бухгалтер і директор є найманими працівниками, які, як правило, не є власниками підприємства;
- Бухгалтер отримує заробітну плату, яка не залежить від кількості сплачених підприємством податків;
- Заробітна плата директора (включаючи заохочувальні виплати), як правило, не залежать від розміру чистого прибутку (кінцевого результату його діяльності після оподаткування). На практиці для цього використовується такий показник, як дохід до сплати податків (EBITDA).

I. Ухилення від сплати податків

Чому не приділяється достатньо уваги меті та мотиву у справах, що стосуються ухилення від сплати податків?

I. Ухилення від сплати податків

! Цікаво відзначити

Існуюча модель кримінального провадження за статтею 212 КК була методологічно обґрунтована ВСУ ще 2004 році:

«<...> При розгляді справ про злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, судам слід мати на увазі, що **фактичні дані, які підтверджують наявність чи відсутність у діях підсудного складу такого злочину, можуть бути встановлені висновком експерта або за допомогою актів документальної перевірки виконання податкового законодавства і ревізії фінансово-господарської діяльності.** <...>»



I. Ухилення від сплати податків

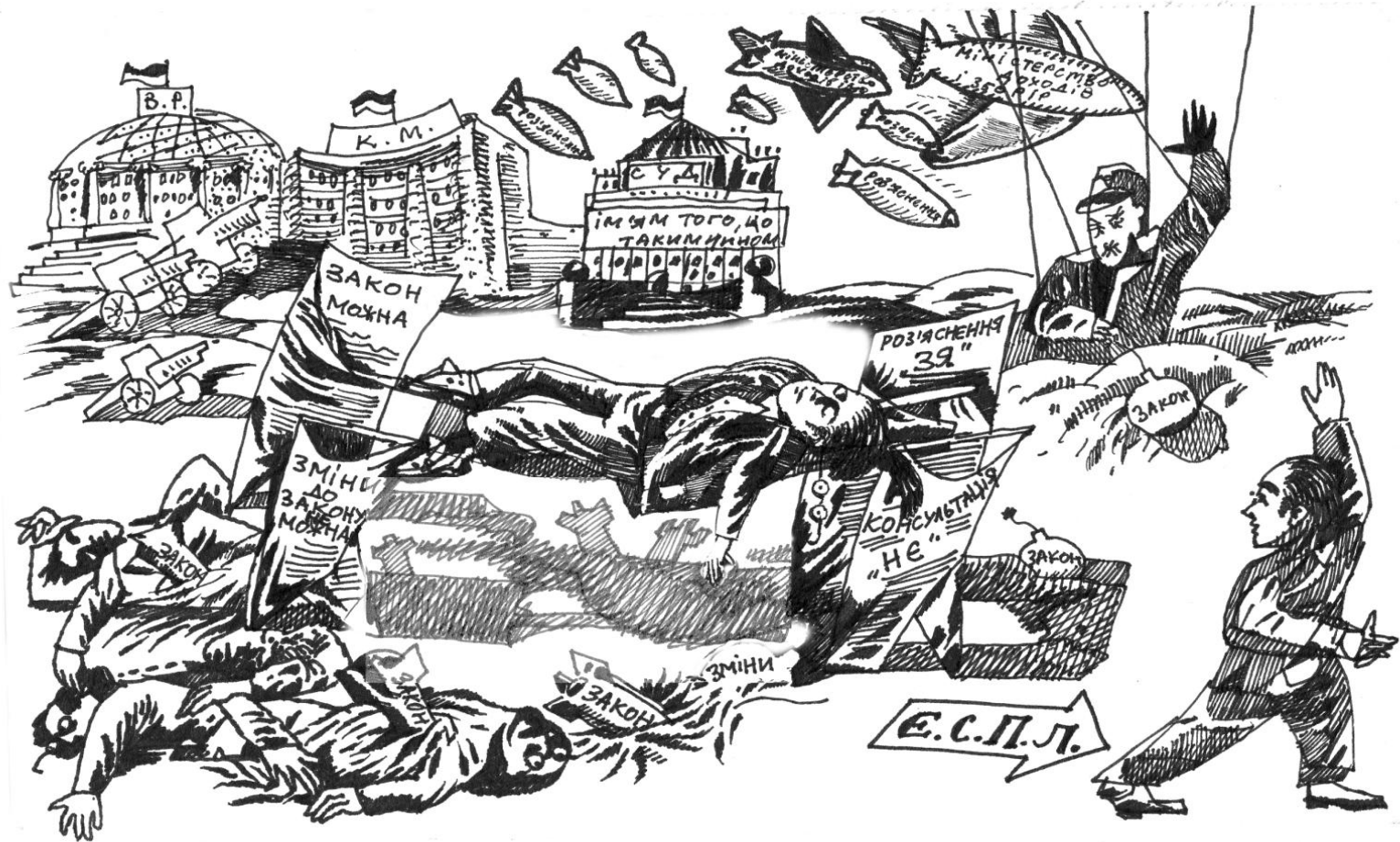
«Акт – службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки фінансово-господарської діяльності платника податків і **є носієм доказової інформації про виявлені порушення...».**

Хто складає акт перевірки? Які наслідки для особи, яка зазначає «виявлені порушення» в акті перевірки? Яка кількість скасованих ППР, винесених на підставі таких *носіїв доказової інформації?*

**Чи можна за таких умов вважати
акт перевірки
доказом наявності складу злочину?**

I. Ухилення від сплати податків

Принцип правової певності: чи можна довести вину в умовах відсутності норм, які мають якість закону?



I. Ухилення від сплати податків

Принцип правової певності – основоположна складова принципу верховенства права.

Включає в себе, серед іншого, наступні вимоги:

- 1) якість закону;
- 2) дотримання правомірних очікувань особи;
- 3) відсутність внесення неочікуваних змін до законодавства.

I. Ухилення від сплати податків

Якість закону – чіткість, однозначність та передбачуваність правових норм національного законодавства.

Дотримання правомірних очікувань особи – державний орган повинен дотримуватися обіцянок, висловлених в нормах законів, практиці їх застосування, що склалася.

Відсутність внесення неочікуваних змін до законодавства

З моменту прийняття ПК, тобто за 2,5 роки, було прийнято 44 закони, якими було внесено зміни до нього! Це приблизно 3 закони кожні два місяці.

Більше половини з них набрали чинності з дня, наступного за днем їх опублікування. Як правило, такі закони були опубліковані в межах 1 місяця. Деякі з них були опубліковані через 3 дні!

I. Ухилення від сплати податків

Міжнародний досвід визначення умислу в умовах нечіткості норми

- відсутність чіткого і сталого законодавства свідчить про відсутність необхідного умислу на його порушення (суди США).
- ЄСПЛ вважає, що не можна порівнювати поведінку осіб, які організували та налагодили цілий механізм ухилення від сплати податків, з *bona fide* – “добросовісними” платниками податку, які не задекларували податки у зв’язку із неправильним тлумаченням податкового законодавства чи іншою неумисною помилкою.

Принцип правової певності в цифрах

Україна посідає **165** місце серед 185 країн за недосконалістю податкової системи.

Країна	Місце в рейтингу
Венесуела	185
Україна	165
Німеччина	72
США	69
Росія	64

I. Ухилення від сплати податків

Альтернативна кваліфікація

Разом із статтею 212 КК на практиці зустрічаються випадки альтернативної кваліфікації спірних питань у податковій сфері. Найпоширеніші із них:



I. Ухилення від сплати податків

Стаття 367. Службова недбалість

«1. Службова недбалість, тобто невиконання або неналежне виконання службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що завдало істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб...<...> ».

Стаття 191. Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем

«2. **Привласнення, розтрата або заволодіння чужим майном** шляхом зловживання службовою особою своїм службовим становищем... <...> ».

Стаття 190. Шахрайство

«1.**Заволодіння чужим майном** або придбання права на майно **шляхом обману чи зловживання довірою** (шахрайство)... <...> ».

Стаття 364. Зловживання владою або службовим становищем

«1. **Зловживання владою або службовим становищем**, тобто умисне, з корисливих мотивів чи в інших особистих інтересах або в інтересах третіх осіб використання службовою особою влади чи службового становища всупереч інтересам служби, **якщо воно завдало істотної шкоди** охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб... <...> ».

I. Ухилення від сплати податків

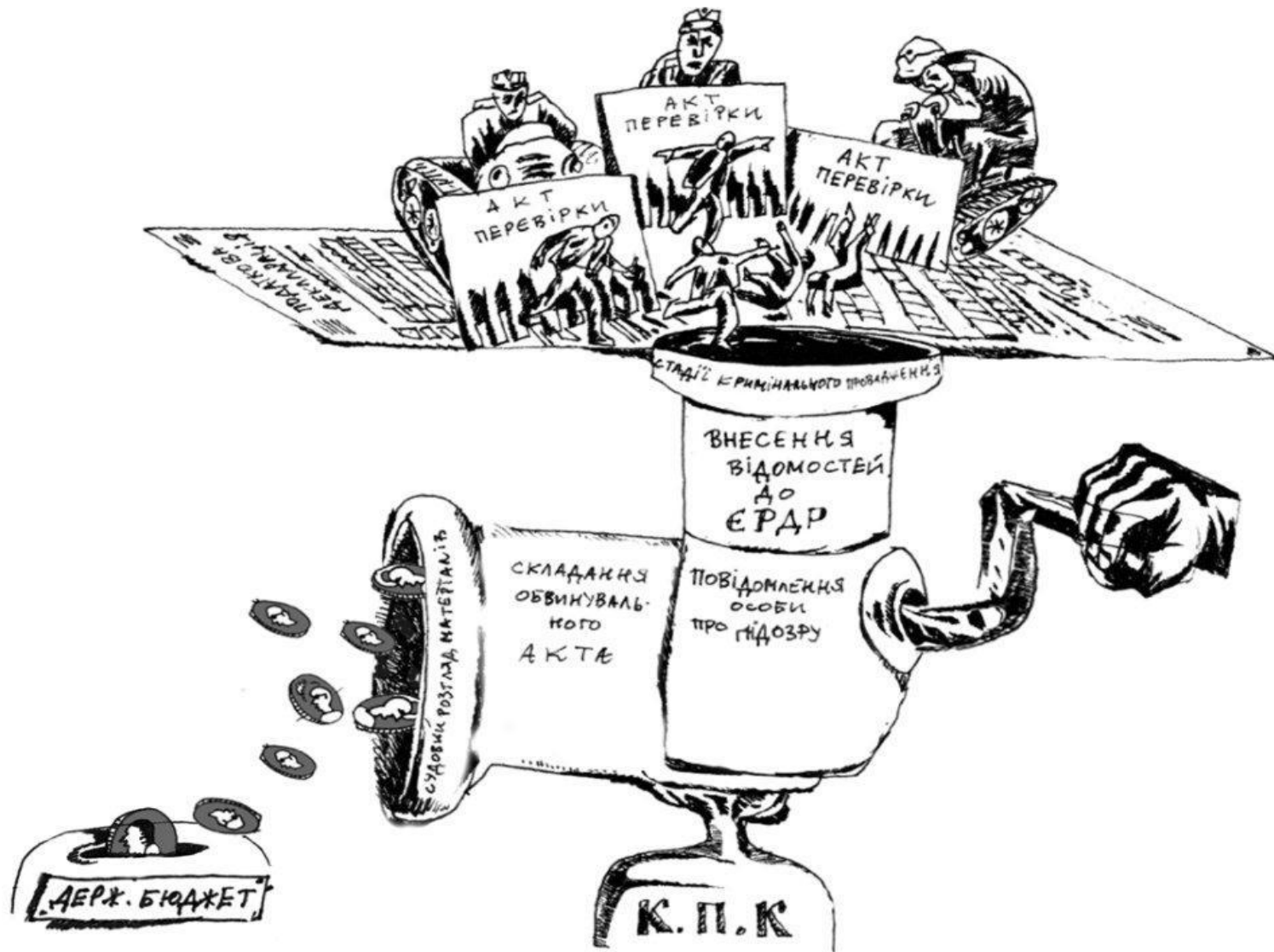
Стаття 205. Фіктивне підприємництво

«1. Фіктивне підприємництво, тобто **створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності** або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона... <...> ».

Стаття 209. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом

«1. Вчинення фінансової операції чи правочину з коштами або іншим майном, одержаними внаслідок вчинення суспільно небезпечного протиправного діяння, що передувало легалізації (відмиванню) доходів, а також вчинення дій, спрямованих на приховання чи маскуванню незаконного походження таких коштів або іншого майна чи володіння ними, прав на такі кошти або майно, джерела їх походження, місцезнаходження, переміщення, а так само набуття, володіння або використання коштів чи іншого майна, одержаних внаслідок вчинення суспільно небезпечного протиправного діяння, що передувало легалізації (відмиванню) доходів... <...> ».

II. Кримінальне провадження



II. Кримінальне провадження

Статистичні дані щодо кримінальних проваджень за різні періоди 2013 р.

протягом періоду	зареєстровано кримінальних проваджень	з яких надійшло до суду	
		з обвинувальним актом	з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальнос ті
січень-травень 2013	2769 (100%)	35 (1,3%)	107 (3,9%)
січень-червень 2013	2959 (100%)	50 (1,7%)	142 (4,8%)
січень-липень 2013	3335 (100%)	71 (2,1%)	168 (5%)
січень-серпень 2013	3602 (100%)	89 (2,5%)	186 (5,2%)
в середньому щомісячно з травня по серпень 2013 (розрахунково)	277 (100%)	18 (6,5%)	26 (9,4%)

II. Кримінальне провадження



II. Кримінальне провадження

Приводи та підстави внесення відомостей до Єдиного реєстру досудових розслідувань

! Цікаво відзначити

Чи можна службову записку податкового інспектора до слідчого відділу податкового органу вважати завідомо неправдивим повідомленням про вчинення злочину?



II. Кримінальне провадження

Відповідно до **статті 214 КПК** будь-яке кримінальне провадження розпочинається з моменту внесення даних до Єдиного реєстру досудових розслідувань .

Момент внесення відомостей до ЄРДР є моментом, з якого починається досудове розслідування, і слідчий набуває права на здійснення слідчих дій.

У податкових справах зустрічаються наступні приводи та підстави для внесення відомостей у ЄРДР:

- службова записка інспектора;
- негативне для платника податків рішення апеляційного суду;
- виявлення ознак злочину у діях службової особи підприємства;
- направлення місцевим судом матеріалів справи про адміністративне правопорушення;
- аналітична довідка/висновок спеціаліста;
- отримання інформації слідчими з мережі Інтернет.

II. Кримінальне провадження

Одним можна, іншим – зась!

Неоднаковий підхід до внесення відомостей до ЄРДР в залежності від статусу правопорушника

Обґрунтування судом правомірності невнесення відомостей до ЄРДР щодо правоохоронців:

« <...> Реєстрації в ЄРДР підлягають **не будь-які заяви чи повідомлення**, а лише ті, які містять достатні відомості про кримінальне правопорушення <...>”.

Протилежний підхід щодо платників податків:

« <...> При цьому, приводом для розслідування даного кримінального провадження стала заява фізичної особи, яка **нібито** працювала на підприємстві, подана до Міністерства доходів і зборів. <...> »

II. Кримінальне провадження

Збирання доказів органами досудового слідства

Запити відповідно до статті 93 КПК

Відповідно до статті 93 КПК сторона обвинувачення здійснює збирання доказів шляхом:

1. проведення слідчих (розшукових) дій та негласних слідчих (розшукових) дій;
2. витребування та отримання:
 - речей,
 - документів,
 - відомостей,
 - висновків експертів,
 - висновків ревізій та актів перевірок;
3. проведення інших процесуальних дій, передбачених КПК.

II. Кримінальне провадження

! Цікаво відзначити

- На **25-50%** збільшилась кількість звернень сторони обвинувачення про взяття під варту, проведення обшуків та негласних слідчих дій (протягом березня 2013 р. у порівнянні з січнем та лютим 2013 р.).
- **85-95%** – рівень задоволення клопотань сторони обвинувачення з боку слідчих суддів (залежно від виду провадження).
- **9 000 дозволів на 5 000 проваджень** - доступ до речей і документів здійснюється в кожному провадженні в середньому двічі . Наприклад:
 - ✓ слідчі СБУ –1 доступ на 3 провадження;
 - ✓ прокуратура –1 доступ на 12 проваджень,
 - ✓ органи внутрішніх справ – 1 доступ на 23 провадження.

Отже, чи не використовує податкова міліція доступ до речей як спосіб тиску на платників податків?

II. Кримінальне провадження

Тимчасовий доступ до речей і документів

Відповідно до статті 159 КПК тимчасовий доступ до речей і документів полягає у наданні стороні кримінального провадження особою, у володінні якої знаходяться такі речі і документи:

- можливості ознайомитися з ними,
- можливості зробити їх копії та
- можливості вилучити їх (здійснити їх виїмку) у разі прийняття відповідного рішення слідчим суддею, судом.

II. Кримінальне провадження

Тимчасове вилучення майна

Згідно із статтею 167 КПК тимчасовим вилученням майна є фактичне позбавлення підозрюваного можливості володіти, користуватися та розпоряджатися певним його майном до вирішення питання про арешт майна або його повернення.

Відповідно до зазначеної норми тимчасове вилучення майна може бути застосоване лише:

- до майна особи, яка має статус підозрюваного;
- до вирішення питання про арешт майна або до його повернення.

II. Кримінальне провадження

Повідомлення особи про підозру



II. Кримінальне провадження

Повідомлення про підозру здійснюється у випадках (стаття 276 КПК):

1. затримання особи на місці вчинення кримінального правопорушення чи безпосередньо після його вчинення;
2. обрання до особи одного з передбачених КПК запобіжних заходів;
3. наявності достатніх доказів для підозри особи у вчиненні кримінального правопорушення.

Після вручення повідомлення про підозру, **особа набуває статусу підозрюваного** у вчиненні злочину (стаття 42 КПК). З цього моменту у досудового слідства **з'являються строки для його завершення – 2 місяці**. Строк може бути продовжений, але не може перевищувати (ст. 219 КК):

- 6 місяців.
- 12 місяців.

II. Кримінальне провадження

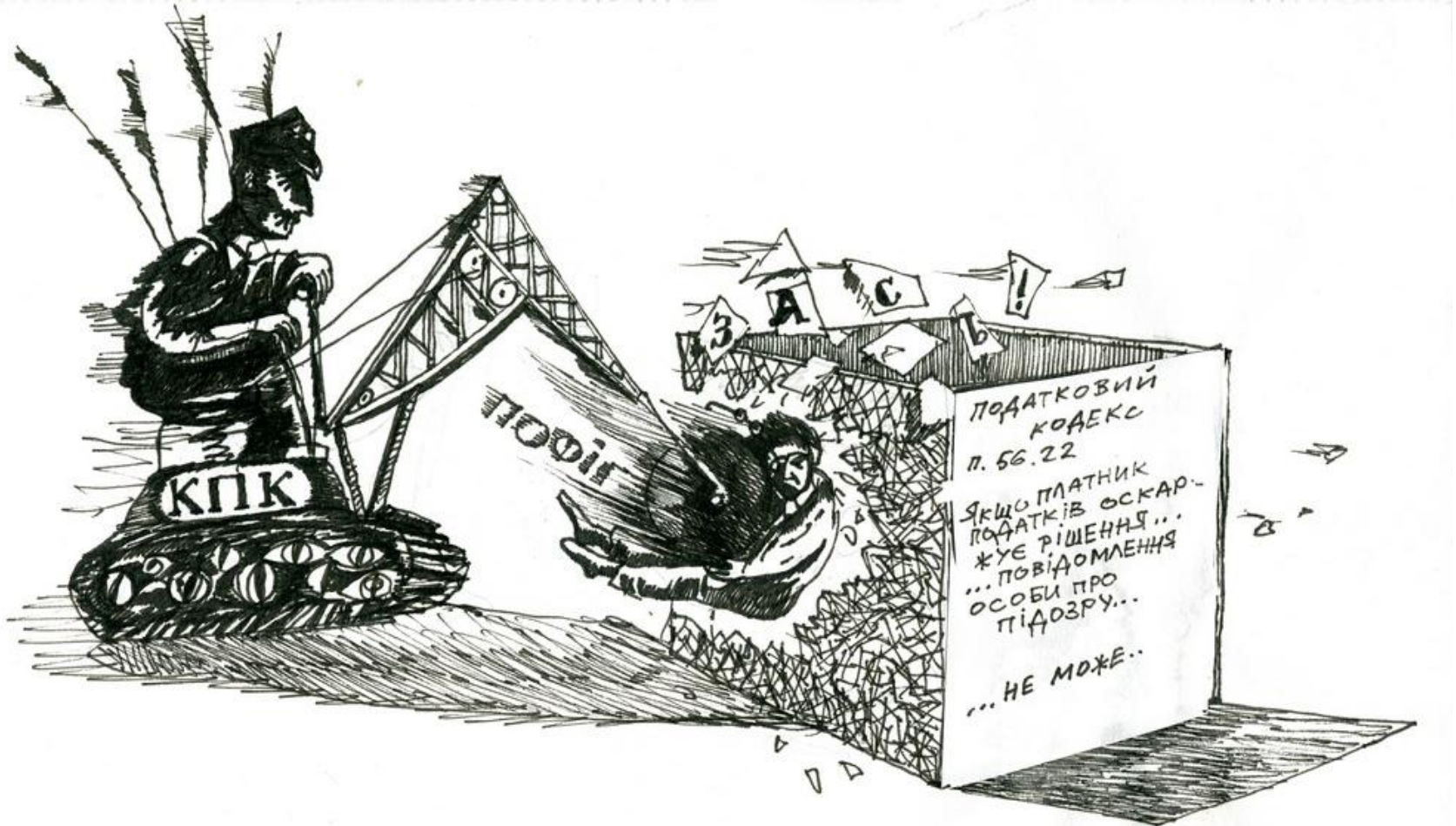
Негативні наслідки, що настають для особи, яку переведено у статус підозрюваного:

- можливість тимчасового вилучення документів, які посвідчують користування спеціальним правом (для прикладу, право на здійснення підприємницької діяльності);
- можливість відсторонення особи від посади;
- можливість тимчасового вилучення майна;
- можливість для арешту майна;
- можливість застосування запобіжних заходів (тримання під вартою, застава, арешт і т.д.).

Оскарження повідомлення про підозру

Стаття 303 КПК містить вичерпний перелік процесуальних рішень, дій чи бездіяльності, які можуть бути оскаржені під час досудового розслідування. Серед даного переліку відсутнє повідомлення про підозру. Тобто **відповідно до статті 303 КПК у особи відсутнє право на оскарження повідомлення про підозру на стадії досудового слідства**

II. Кримінальне провадження



Заборона вручати повідомлення про підозру до остаточного вирішення спору з податковою

II. Кримінальне провадження

Чи працює ця стаття на практиці (з ухвали Апеляційного суду):

« <...> ... відповідно до вимог п. 56.22 ст. 56 Податкового кодексу України, при наявності додатково зібраних доказів, що свідчать про ознаки вчиненого злочину, оскарження податкового повідомлення-рішення не може бути перешкодою як до порушення кримінальної справи так і для пред'явлення особі обвинувачення».



Не виключено, що під «додатковими» доказами суди будуть розуміти лише:

« <...> висновки спеціалістів податкової інспекції стосовно акта перевірки...;результати розгляду заперечень до цього акта».

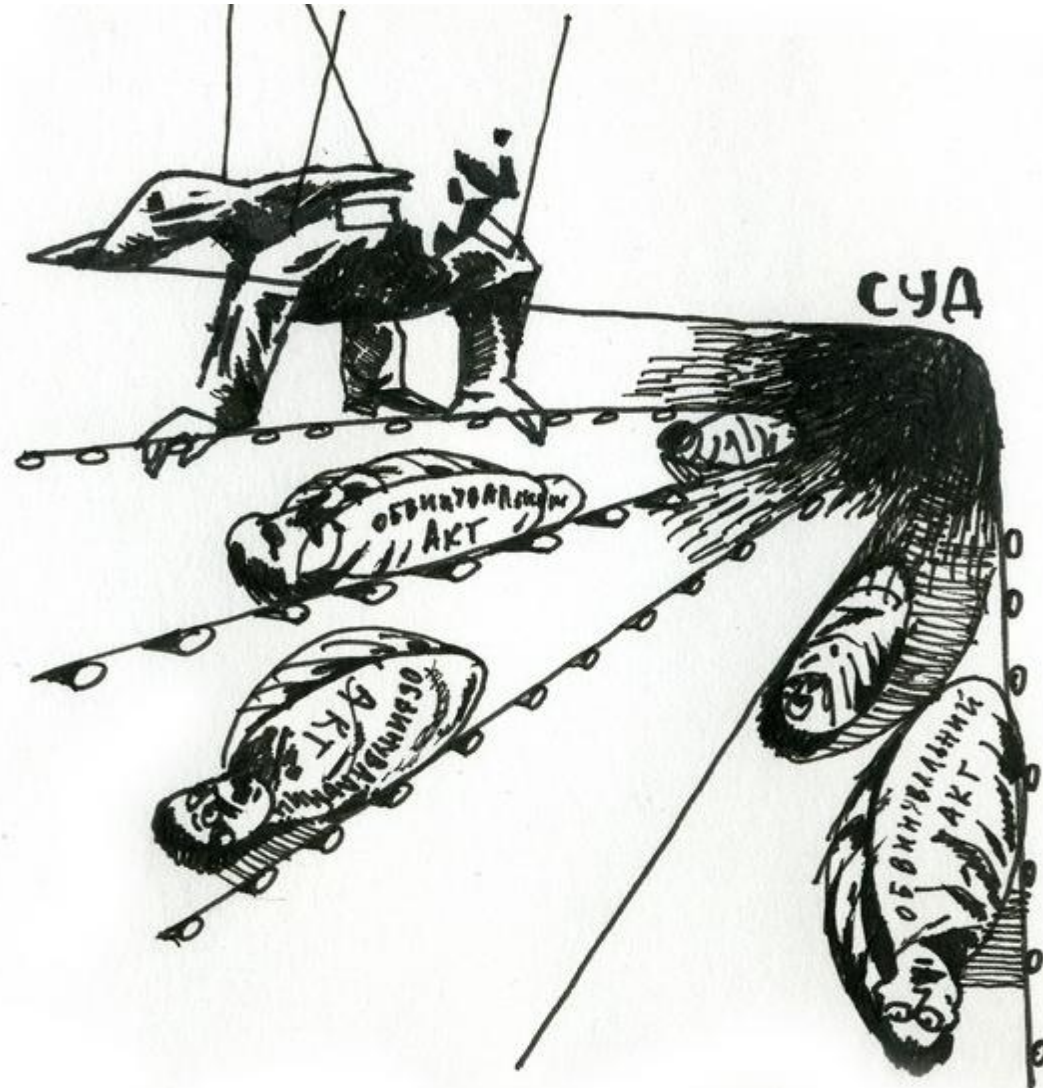
! Цікаво відзначити

КПК не передбачає можливості зупинити судовий розгляд справи до вирішення пов'язаної адміністративної справи, в якій розглядається питання про скасування ППР.

Якщо одночасно відбуваються розгляд кримінальної справи та адміністративне оскарження, то як в такому випадку бути?

II. Кримінальне провадження

Складання обвинувального акта



II. Кримінальне провадження

!Цікаво відзначити

Серед відомостей, які має містити обвинувальний акт згідно із частиною 2 статті 291 КПК, не передбачено посилання на докази. Тепер достатньо навести в обвинувальному акті «виклад фактичних обставин кримінального правопорушення, **які прокурор вважає встановленими...**», як це передбачено у пункті 5 частини 2 статті 291 КПК.

У порівнянні, частина 2 та частина 3 статті 223 КПК 1960 року:

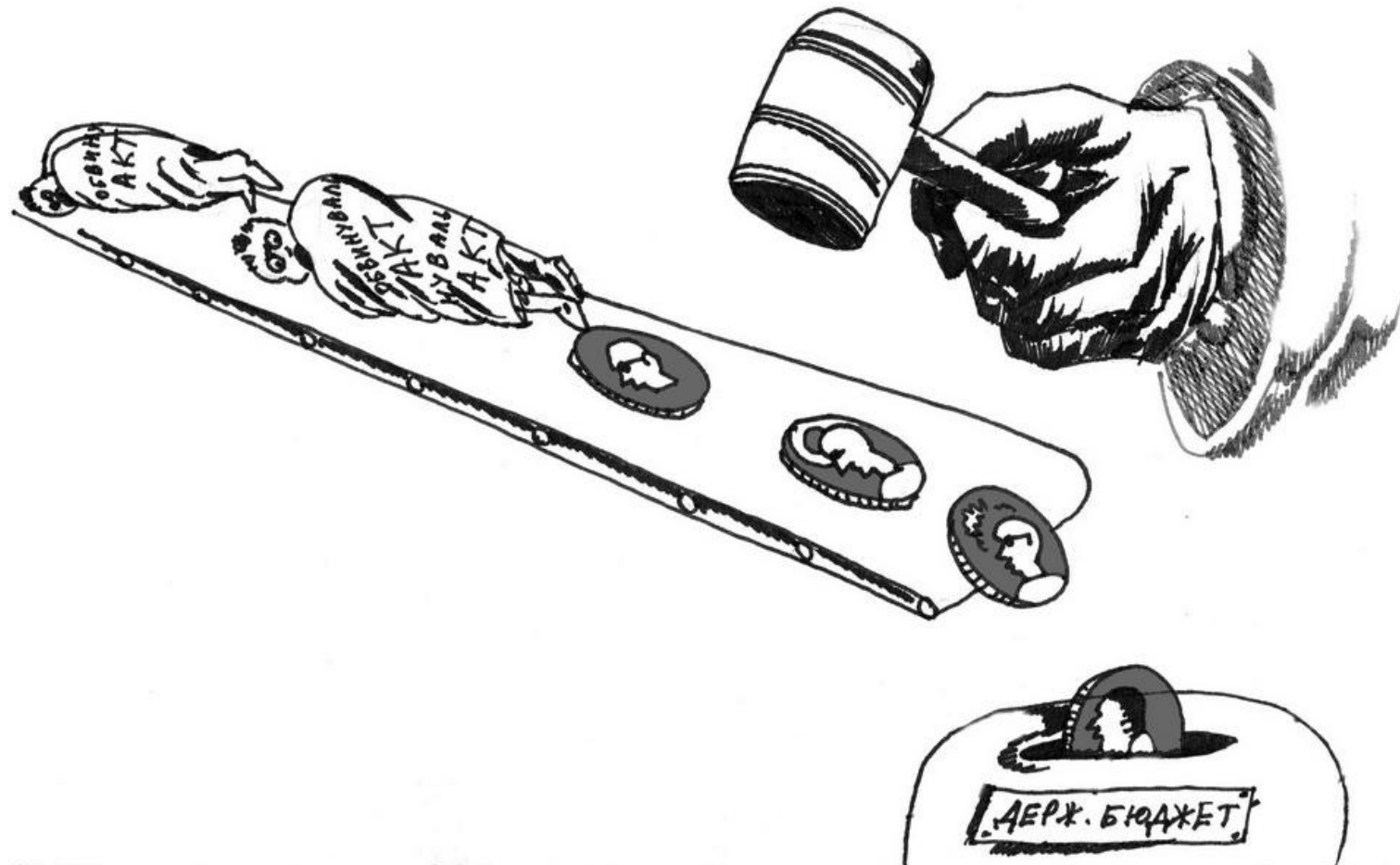
«Обвинувальний висновок складається з описової і резолютивної частин. **В описовій частині зазначаються:** обставини справи як їх встановлено на досудовому слідстві; ... а також **докази, які зібрано в справі...**

При посиланні на докази обов'язково зазначаються аркуші справи».

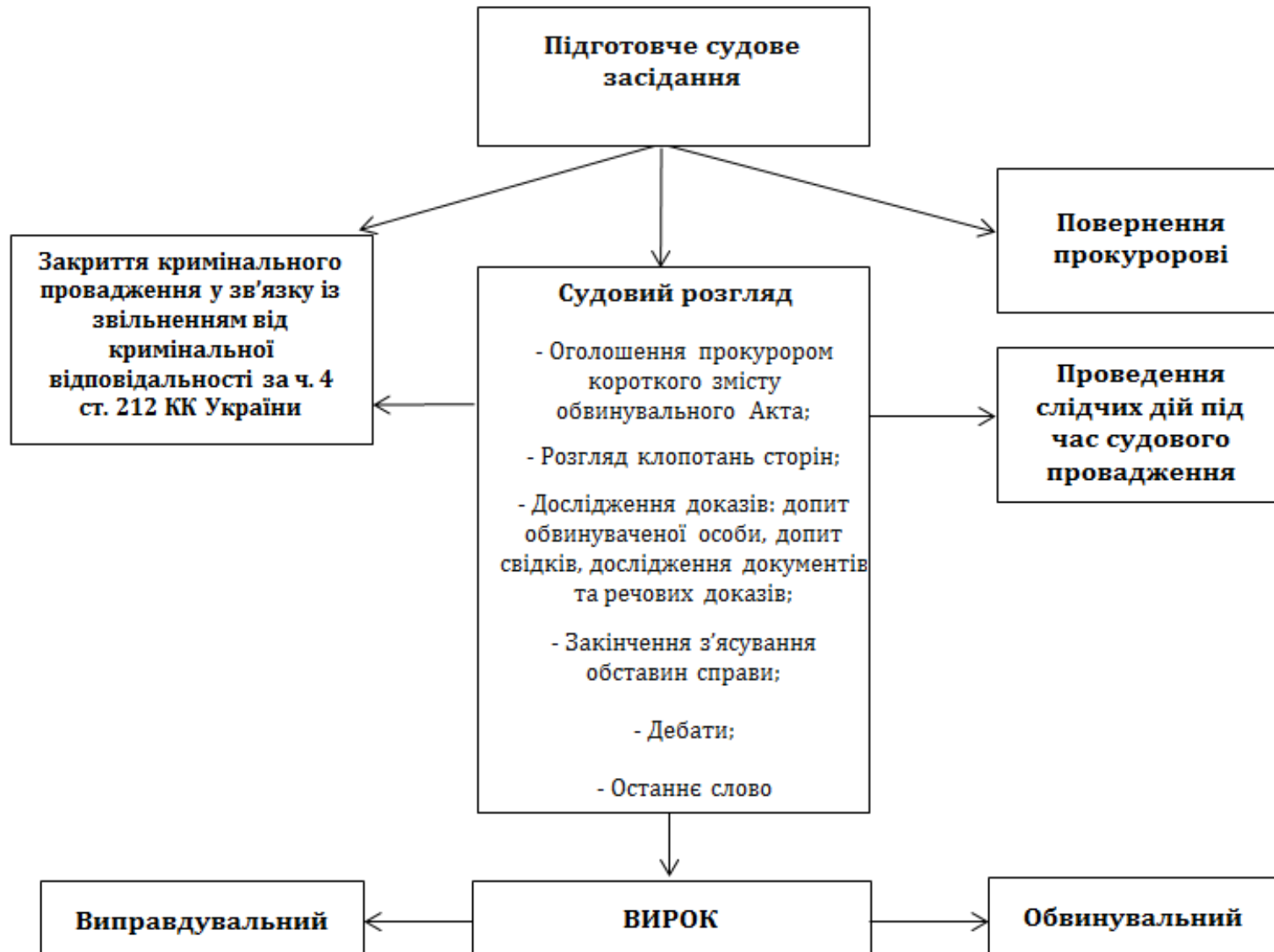
Для направлення справи до суду тепер достатньо внутрішнього переконання прокурора?

II. Кримінальне провадження

Судовий розгляд



II. Кримінальне провадження



II. Кримінальне провадження

Динаміка збільшення кількості випадків звільнення від кримінальної відповідальності на підставі частини 4 ст. 212 КК

	2010	2011	2012	2013
Кількість обвинувальних вироків за ст. 212 КК	233	295	273	58
Кількість судових рішень про звільнення від кримінальної відповідальності за ч.4 ст. 212 КК	16	62	83	156
Особливості застосування звільнення від кримінальної відповідальності	а) лише щодо ч. 1 та ч. 2 ст. 212 КК; б) у випадку притягнення до відповідальності за ухилення від сплати податків <u>вперше</u>	а) застосовується щодо кваліфікації кримінального правопорушення за усіма частинами ст. 212 КК; б) без обмежень у кількості випадків попереднього притягнення до відповідальності за ухилення від сплати податків		

III. Статистика і відкриті питання

Яка головна мета існування правоохоронної системи в Україні?

Середня кількість «співробітників міліції» в світі – 300 осіб на 100 тис. населення.

А що у нас?

Кількість «співробітників міліції» в Україні та світі станом на кінець 2010 р.

Країна	Кількість, на 100 тис. осіб
Україна	388*
Німеччина	296
Польща	250
США	227
Угорщина	87

713 осіб

Навіщо мати такий великий штат працівників?

Чи не є суспільно небезпечною особа з таким рівнем офіційної заробітної плати, яка має повноваження впливати на свободу та власність громадян?

III. Статистика і відкриті питання

Витрати на правоохоронну систему у % до ВВП країн у 2009 році

Країна	%
Чеська республіка	2,44
Україна	2,29
США	2,21
Німеччина	1,77
Польща	1,96

Україна знаходиться в лідерах за витратам на правоохоронну систему у відсотках до ВВП країни.

Однак:

- середня заробітна плата працівника МВС в Україні у 2012 р. становила 3 015 грн. в місяць.
- поліцейського у США – приблизно 38 513 грн. в місяць,
- мінімальна зарплата лейтенанта поліції у Росії – 8 250 грн. в місяць.

III. Статистика і відкриті питання

Фінансування МВС та Міністерства доходів і зборів у 2013 році складає

21 948 002 300 грн.

Це гроші платників податків!

Тих самих, хто зазнає масових кримінальних переслідувань...

III. Статистика і відкриті питання

Ефективність роботи податкової міліції в Україні
(дані за період січень-серпень 2013 року)

Обліковано кримінальних правопорушень за ст. 212 КК у звітному періоді	Кримінальні правопорушення, за якими провадження направлені до суду з обвинувальним актом	Питома вага кримінальних правопорушень, направлених до суду з обвинувальним актом, до загальної кількості облікованих справ за ст. 212, %
3602	89	2,4

Що це за 3 513* справ?

* 3 513 = 3602 – 89.

III. Статистика і відкриті питання

Виправдувальний вирок в Україні: реальність чи фікція?

Відсоток виправдувальних вироків в Україні та світі
(станом на кінець 2012 року)

Країна	%
США	до 50
Європейський союз	5-20
Україна	0,17

Для порівняння: в роки **репресій** кількість виправдувальних вироків в СРСР складала **10%**.

Що це є стосовно власних громадян?

Наша мета:

Звернути увагу суспільства на масові кримінальні переслідування платників податків якнайбільш шкідливий для економіки чинник.

Досягти загального розуміння, що:

- Стаття 212 КК потребує змін.
- КПК потребує змін, які забезпечать дійсно рівні права обвинувачення та захисту.

Дякуємо за увагу!