

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

II Щорічний судово-правовий форум

Київ

18 квітня 2014 року

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

“Стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

1. **Умисне ухилення від сплати податків**, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці **діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів** чи державних цільових фондів **коштів** у значних розмірах, карається штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.
 2. Ті самі діяння, ...”
- Тобто, ст. 212 КК визначає “ухилення” від сплати податків як **[будь-які?]** діяння, що призвели до фактичного ненадходження коштів до бюджету у визначених розмірах?

Це занадто загальне визначення, що дає можливість для розширеного тлумачення та самотійного визначення залученими органами чим саме є “ухилення” від сплати податків

Приклад:

Приватний підприємець надає консультаційні послуги. Він оподатковується:

- (1) податком на доходи фізичних осіб за ставкою 15/17%,
або
- (2) єдиним податком за ставкою 5%.

Таке діяння як перехід на єдиний податок призводить до фактичного ненадходження певних коштів до бюджету (сплачується менше податку).

“Ухилення” від сплати податків?

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

- “<...> Не підлягає сумніву законне право платника податків знижувати розмір належних до сплати податків, або навіть уникати їх способом, який дозволений Законом ... Кожен має право вести свій бізнес таким чином, який знижує до мінімуму його податкові платежі; ніхто не зобов'язаний планувати свої доходи і витрати для максимальної зручності Міністерства фінансів; для громадян не існує ніякого патріотичного обов'язку збільшувати свої податкові платежі. <...>”

(Рішення у справі Gregory vs. Helvering, федеральний Суддя Хенд, Верховний Суд США, 1935р.)

- “Отже, неприпустимо встановлення відповідальності за такі дії платника податків, які, хоч і мають своїм наслідком несплату податку або зменшення його суми, але полягає у використанні наданих платнику податків законом прав, пов'язаних зі звільненням на законних підставах від сплати податку або із вибором найбільш вигідних для нього форм підприємницької діяльності і відповідно – оптимального виду платежу.”

(Постанова Конституційного суду РФ 9-Р/2003 по справі щодо перевірки конституційності положення статті 199 Кримінального кодексу Російської Федерації у зв'язку зі скаргами громадян П.Н.Белецького, Г.А.Нікової, Р.В.Рукавішнікова, В.Л.Соколовського та Н.І.Таланова від 27.05.2003 р.)

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

- Отже все ж таки “ухилення” це не будь-яке діяння, що призвело до фактичного ненадходження до бюджетів? Наслідки – фактичне ненадходження до бюджетів – лише обов’язкова ознака складу злочину “ухилення від сплати податків”, однак має бути власне “ухилення”. Ухилення має бути у причинно-наслідковому зв’язку з ненадходженням
- Тобто має бути власне “ухилення”, яке має розглядатися окремо, при тому, що визначення цього терміну “ухилення” в КК України немає.
- Згідно Великого тлумачного словника української мови:
“Ухилення – процес, спрямований на невиконання зобов’язань”.*
- Ч. 1 ст. 67 Конституції України: “Кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом”
- Тобто “ухилення” від сплати податків – це “ухилення” від зобов’язань по сплаті податків в порядку і розмірах, встановлених законом

*Великий тлумачний словник сучасної української мови/Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2001. – С.1310.

- **Що таке “закон”?**

Європейський Суд з прав людини:

«Поняття [закону] посилається на якість закону, що застосовується, вимагаючи його доступності для осіб, яких він стосується, точності та передбачуваності в його застосуванні».

(рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України»)

«На думку суду, існує дві наступні вимоги, що витікають з вислову “передбачений законом”. По-перше, закон має бути в достатній мірі доступним для розуміння: громадянин повинен мати змогу одержати вказівку як діяти у відповідності до застосовних юридичних норм в конкретній ситуації. По-друге, та чи інша норма не може вважатись “закonom”, якщо вона не сформульована з достатньою чіткістю, щоб громадянин міг регулювати свою поведінку: він повинен мати можливість – за необхідності за належної правової допомоги – передбачити наслідки, до яких може призвести певна дія. Ці наслідки мають бути передбачувані до абсолютної міри ...».

(рішення ЄСПЛ у справі «Сандей Таймс проти Сполученого Королівства»; п. 48 рішення ЄСПЛ у справі «Українська Прес-Група проти України», п. 115 рішення ЄСПЛ у справі «Свято-Михайлівська Парафія проти України»; п. 34 ЄСПЛ рішення у справі «Реквеньї проти Угорщини»)

- **Що таке “закон”?**

Європейський Суд з прав людини:

«Особа може «передбачити», коли влада планує вчинити певні дії та, відповідно, може скоригувати свою поведінку».

Рішення ЄСПЛ у справі «Крюслен проти Франції»

«Якість закону» означає, що там де національний закон допускає позбавлення свободи, він має бути достатньо доступним, точним і передбачуваним у застосуванні, для того, щоб уникнути ризику свавілля».

П. 125 рішення ЄСПЛ у справі «Khudoyorov v. Russia»; п. 56 рішення ЄСПЛ у справі «Ječius v. Lithuania»; пп. 50-52 рішення ЄСПЛ у справі «Baranowski v. Poland»

«Норми, які можуть суперечливо та взаємовиключно інтерпретуватися національними органами, не досягають стандарту «якості закону» відповідно до Конвенції».

П. 77 рішення ЄСПЛ у справі «Nasrulloev v. Russia»; пп. 53-59 у справі «Ječius v. Lithuania»

Позиція Конституційного Суду України:

«Із конституційних принципів рівності і справедливості випливає вимога визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі».

Абз. 2 п/п. 5.4 п. 5 мотивувальної частини рішення КСУ від 22.09.2005 р. у справі N 1-17/2005. Режим доступу:

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-05/print1379366512504712>

«Одним із елементів верховенства права є принцип правової визначеності, у якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлених такими обмеженнями».

Абз. 3 підпункту 3.1 пункту 3 мотивувальної частини рішення КСУ від 29.06.2010 р. у справі N 1-25/2010. Режим

доступу:
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10>

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

- Праву завжди притаманна певна невизначеність у зв'язку із загальним характером
- Право передбачає можливість різних тлумачень/розуміння відповідних положень окремими суб'єктами. Наприклад: п. 46.4 ст. 46 ПК:
“Якщо платник податків вважає, що форма податкової декларації, визначена центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам цього Кодексу з такого податку чи збору, він має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в податковій декларації.
У разі необхідності платник податків може подати разом з такою податковою декларацією доповнення до такої декларації, які складені за довільною формою, що вважатиметься невід'ємною частиною податкової декларації. Таке доповнення подається з поясненням мотивів його подання.”
Спроби дотримання власної позиції, хоча б і відмінної від позиції контролюючого органу, за умови обґрунтованості такої особливої власної позиції, є діями по виконанню пов'язаних із податками зобов'язань в рамках і в порядку, встановленому законом
- Якщо спірні податкові питання, і, наприклад, кінцеві рішення не на користь платника податків?

Ухилення?

(приклад справи)

Як відрізнити податковий спір від злочину?

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

- Проблема вже на стадії прийняття рішення щодо початку досудового розслідування
- Намагання привести будь-який значний податковий спір до кримінального провадження
- “Якщо за наслідками перевірки зменшено до відшкодування суми податку на додані вартість або виявлено порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства, за якими сума завданої державі шкоди або замаху на заподіяння шкоди є достатньою для притягнення до кримінальної відповідальності, підрозділ, який проводив перевірку, зобов’язаний протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем прийняття податкового повідомлення-рішення, письмово повідомити про це підрозділ податкової міліції і передати матеріали перевірки для прийняття рішення ...” (п/п 2.5.1 Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, затверджених Наказом ДПС України від 31.10.2012 № 948)
- З відомої нам практики – передача акта перевірки – найчастіший привід для порушення кримінального провадження за ст. 212 КК

Статистика розслідування кримінальних проваджень за ст. 212 КК України за 2013 рік

- Зареєстровано нових кримінальних проваджень у 2013 році – **3069**
- Всього перебувало кримінальних проваджень за рік (з урахуванням переходу з минулого року) – **6709**
- з яких надійшло до суду **437**;
 - з обвинувальним актом – **165** (2,5%);
 - з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності – **272** (4,5%);
- вручено повідомлення про підозру – **482** (7%)
- закрито + зупинено проваджень протягом 2013 року – **3662 + 10**

Детальніше в оглядовому листі за посиланням:

<http://km-partners.com/ua/newsletters/969-statistics-212-cc>

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

- Досудове розслідування – не таке невинне; реальні обтяження
- На відміну від попереднього КПК, немає можливості оскаржити його відкриття (чи таки є? Чекаємо свого рішення КСУ?)
- При тому, що реально справи – не “фактові”, а за визначенням – по конкретним особам
- Наявність досудового розслідування є реально фактором тиску; обтяженням
- Масштаби проблеми (непоодинокі випадки!)

Приклад:

Досудове розслідування стосовно посадових осіб корпорації “Roshen” закінчено у 23 кримінальних провадженнях.

В ході перевірки Генеральною прокуратурою України було встановлено, що **службові особи Міністерства доходів і зборів упродовж 2013 – 2014 років** усупереч вимогам Податкового кодексу України безпідставно **призначили та провели 44 перевірки** дотримання вимог податкового та іншого законодавства 22 підприємствами групи «Roshen». **За їх результатами** з вказаних підприємств до бюджету необґрунтовано **донараховано 118,2 млн. грн. фінансових санкцій та порушено 23 кримінальні провадження.**

Підставою для реєстрації кримінальних проваджень в ЄРДР стали акти перевірок територіальних органів Міністерства доходів і зборів України, висновки яких у ході розслідування не знайшли свого підтвердження.

Генеральна прокуратура відкрила кримінальне провадження щодо посадових осіб Міністерства, які підозрюються в зловживанні владою або службовим становищем через те, що безпідставно нарахували 118 мільйонів гривень фінансових санкцій для підприємств групи Roshen.*

* Інформація з офіційного сайту журналу “Кореспондент”, березень 2014 р.:
<http://ua.korrespondent.net/ukraine/politics/3340465-hpu-vidkryla-kryminalnu-spravu-schodo-nezakonnykh-perevirok-Roshen>

Приклад:

Міндоходів попросило закрити кримінальні справи, відкриті для тиску на бізнес

Керівництво Міндоходів звернулося до Генеральної прокуратури з проханням закрити кримінальні провадження, які незаконно вносилися до єдиного реєстру для здійснення тиску на певні комерційні структури. **Прокуратурою було закрито вже більше чотирьох сотень таких проваджень, в яких відсутній склад злочину.** проводяться службові перевірки по фактам незаконного внесення інформації до єдиного реєстру.*

[*http://jurliga.ligazakon.ua/news/2014/4/4/108456.htm](http://jurliga.ligazakon.ua/news/2014/4/4/108456.htm)

Одна з причин надмірної кількості розслідувань за ст. 212 КК України – невизначеність у визначенні ухилення від сплати податків:

- немає чіткого законодавчого визначення “ухилення”
- немає чіткої судової практики

Тож як розмежувати податковий спір із злочином?

Щоб нормально впорядкувати практику

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

Ухилення від сплати податків як дії, спрямовані на невиконання (несплату) [податкових] зобов’язань?

“14.1.156. податкове **зобов'язання - сума коштів, яку** платник податків, у тому числі податковий агент, **повинен сплатити** до відповідного бюджету як податок або збір **на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством** (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк)”

(Податковий кодекс України)

При цьому податкове законодавство (і зокрема ПК) передбачає визначення зобов’язань як власне платником податків, так і (у визначених законом випадках – гл. 4 ПК) – контролюючим органом

ПК також встановлює підстави, порядок і строки сплати визначених таким чином контролюючим органом зобов’язань (це, як правило, сплата із штрафними санкціями після адміністративного і судового узгодження зобов’язань)

Тобто ПК передбачає виникнення спірних ситуацій, які можуть вирішитися не на користь платника податку, і “розрулювання” таких ситуацій в порядку, встановленому власне податковим законодавством

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

Отже сплата спірної суми із фінансовими санкціями після узгодження (завершення оскарження) є теж виконанням зобов'язань на підставі, в порядку та строки, визначені податковим (не кримінальним!) законодавством

Тобто ухилення в такому випадку немає

Резюме:

У разі виникнення спору і нарахування податкових зобов'язань контролюючими органами в порядку, встановленому ПК, склад злочину за ст. 212 КК слід вважати відсутнім аж до моменту несплати (і тільки у разі такої несплати!) в повному обсязі грошових зобов'язань у строки встановлені ПК для його сплати після узгодження (як правило, 10 днів після набуття чинності судовим рішенням у податковому спорі, тобто після рішення апеляційної інстанції – п. 57.3 ст. 57 ПК)

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

Навіть чинний КК передбачає звільнення від відповідальності у разі повної сплати:

Ч. 4 ст. 212 КК України:

«4. Особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою (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)».

Тож навіщо переводити обговорювані випадку в кримінальну площину?
Збільшувати відповідну статистику?

Бажано зазначений підхід чітко визначити і закріпити, щоб, зокрема, значно зменшити кількість досудових розслідувань за ст. 212 КК

Узагальнення судової практики потребує оновлення і приведення у відповідність із реаліями сьогодення

Потребуємо новий документ на заміну Постанови Пленуму ВСУ «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів» від 08.10.2004 р. №15

Потребують зміни і вищезгадані Методичні рекомендації, за якими щодо будь-якого значного податкового спору направляється повідомлення до податкової міліції

Потребують оновлення та удосконалення і відповідні законодавчі положення КК і КПК

Ще з античних часів загальноновизнаним є один із основних принципів кримінального права - *nullum crimen sine lege*, тобто «немає злочину без вказівки на те в законі».

Ст. 2 КК України, яка по-суті втілює принцип римського права *nullum crimen sine lege*, встановлено:

«Підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого цим Кодексом».

Закон наразі не визначає чітко поняття «ухилення від сплати податків», тобто склад такого злочину по суті належним чином не встановлений.

Отже, керуючись принципом римського права, та його втіленням у ст. 2 КК України, в спірних ситуаціях особа не може бути засуджена за ст. 212 КК України, адже поняття «ухилення від сплати податків» у КК України належним чином не визначено.

Так, наприклад, не вставлено такої факультативної ознаки як спосіб його вчинення, в той час як встановлення конкретного способу вчинення злочину при притягненні до кримінальної відповідальності вимагає чинний кримінальний процесуальний закон: ч. 3 ст. 374 Кримінального процесуального кодексу України передбачено, що у мотивувальній частині вироку обов'язково зазначається, зокрема, і спосіб вчинення злочину.

Без достатнього визначення ризику в низці граничних ситуацій, в т.ч. із наступним можливим зверненням до ЄСПЛ через те, що з огляду на розмитість визначення такий злочин як “ухилення від сплати податків” взагалі не визначений “законом”

Опціонне обговорення

Міжнародний досвід

США:

9.1.3.2.1 (07-29-1998)

Статутне право

Статутне право відноситься до законів, встановлених та прийнятих законодавчим органом. Всі порушення федерального кримінального законодавства встановлені законом, але загальне право часто використовується для тлумачення значень, що використовуються у законодавчих актах. Наприклад, **законодавчі акти встановлюють санкції за спробу ухилення від сплати податку на прибуток, але вони не встановлюють самих термінів «спроба» та «ухилення».**

9.1.3.2.1 (07-29-1998)

Statutory Law

Statutory law refers to laws enacted and established by a legislative body. All Federal crimes are statutory, but common law is frequently used for defining words used in the statutes. For example, **statutes provide penalties for attempted evasion of income tax, but they do not define the terms "attempt" and "evasion". ***

*Податковий посібник Служби внутрішніх доходів США; п. 9.1.3.2.1 (07-29-1998)
http://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003.html

США:

Мінімізація податкових платежів не є кримінальним правопорушенням. Будь-яка спроба зменшити, звільнитися, мінімізувати чи частково уникнути сплати податків законними методами дозволяється.

Різниця між ухиленням та мінімізацією тонка, але чітко визначена. Той, хто мінімізує податкові платежі, не приховує та не викривляє дані. Він структурує діяльність таким чином, щоб зменшити чи усунути податкове зобов'язання, і щодо здійснення такої діяльності надає повний звіт. Ухилення, з іншого боку, включає в себе обман, хитрість, маскування, приховування, деякі спроби викривити або приховати події, чи надати їм іншого вигляду.

Avoidance of taxes is not a criminal offense. Any attempt to reduce, avoid, minimize, or alleviate taxes by legitimate means is permissible.

The distinction between evasion and avoidance is fine yet definite. One who avoids tax does not conceal or misrepresent. He shapes events to reduce or eliminate tax liability and upon the happening of the events, makes a complete disclosure. Evasion, on the other hand, involves deceit, subterfuge, camouflage, concealment, some attempt to color or obscure events, or making things seem other than what they are.

— Internal Revenue Service*

*Податковий посібник Служби внутрішніх доходів США; п. 9.1.3.3.2.1 (05-15-2008)

http://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003.html

ВЕЛИКОБРИТАНІЯ:

Розмежовується неприйнятна податкова оптимізація/мінімізація (tax avoidance) [на відміну від прийнятної – tax mitigation] і ухилення від сплати податків (tax evasion)

Ухилення від сплати податків розуміється як явно незаконні дії спрямовані на уникнення сплати податків, як правило шляхом приховування або перекручення фактичної інформації. Це кримінальний злочин.

Приклад: <http://km-partners.com/ua/tales/971-richard-branson>

На відміну від ухилення, неприйнятна податкова мінімізація – це скоріше дії із наміром формально залишатися у рамках закону, однак які по суті виходять за межі і спрямованість податкового закону; тобто це спроби певною мірою оминати закон залишаючись формально у межах закону

При застосуванні схем податкової оптимізації, якщо така схема буде визнана податковим органом/судом як незаконна, то платник податків опиняється перед ризиками податкових донарахувань та штрафів, однак не кримінального переслідування.

ВЕЛИКОБРИТАНІЯ:

Для протидії податковій оптимізації застосовують інші, зокрема такі шляхи:

Законодавчий:

Загальні і спеціальні антиоптимізаційні положення – протидія виникненню незаконних схем оптимізації, концепція зловживання правом тощо; пряма заборона певних схем/дій

Судовий – так званий принцип Ramsay (http://en.wikipedia.org/wiki/Ramsay_principle) – для цілей оподаткування повинні ігноруватися операції, які не мають реальної ділової мети, а спрямовані на уникнення податку, який мав би бути сплачений, якби ці операції проведені не були

Однак, знов-таки, навіть якщо відповідна податкова оптимізація і визнається неприйнятною, це не викликає кримінального переслідування

Із такого дивись, наприклад, історію мінімізації податків Starbucks:

<http://www.pressawards.org.uk/userfiles/files/Winners2012/entries-30120456-00634.pdf>

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

КК Росії містить вичерпний перелік способів здійснення ухилення від сплати податків як злочину (ст. 198, 199, 199.1 та 199.2 КК РФ):

- Ухилення від сплати податків та (або) зборів з фізичної особи шляхом ненадання податкової декларації або інших документів, надання яких згідно законодавства Російської Федерації щодо податків та зборів є обов’язковим, або шляхом включення в податкову декларацію або такі документи свідомо хибних даних ...
- Ухилення від сплати податків та (або) зборів з організації шляхом ненадання податкової декларації або інших документів, надання яких згідно законодавства Російської Федерації щодо податків та зборів є обов’язковим, або шляхом включення в податкову декларацію або такі документи свідомо хибних даних ...
- Невиконання в особистих інтересах обов’язків податкового агента по обчисленню, утриманню або перерахуванню податків та (або) зборів, що підлягають згідно законодавства Російської Федерації щодо податків та зборів обчисленню, утриманню у платника податків та перерахуванню у відповідний бюджет (позабюджетний фонд), ...
- Приховання грошових коштів або майна організації або індивідуального підприємця, за рахунок яких в порядку, встановленому законодавством Російської Федерації щодо податків та зборів, має бути проведено стягнення недоплати по податках та (або) зборах, здійснене власником або керівником організації, або будь-якою іншою особою, що виконує управлінські функції в цій організації, або індивідуальним підприємцем ...

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

Узагальнення:

Світова практика не всяку спробу зменшити податки, яка навіть визнається кінцеве не відповідною закону (або податкові наслідки якої не визнаються), вважає кримінальним злочином – ухиленням від сплати податків

Не вважається кримінальним ухиленням від сплати податків спроби зменшити податки при яких платник податків намагається формально діяти у рамках закону, як його розуміє платник податків і його фахові консультанти з цього питання

Кримінальним ухиленням від сплати податків є скоріше свідоме (із розуміння протиправності цього) приховування і перекручення інформації, яка має безпосереднє значення для визначення і сплати податкових зобов'язань. Мова йде частіше про фактичну інформацію. Кримінальним ухиленням також визнається свідомий неплатіж визнаних податкових зобов'язань, якщо для такого платежу немає форс-мажорних чи інших непереборних перешкод, або свідоме невиконання інших суттєвих зобов'язань прямо пов'язаних із нарахуванням і сплатою податків

З метою відмежування ухилення від сплати податків від просто неприйнятних схем податкової мінімізації може використовуватися законодавче уточнення складу злочину «ухилення від сплати податків», зокрема шляхом включення факультативних елементів, наприклад таких, як спосіб вчинення злочину

Можливо цей шлях може бути рекомендований і для України, адже кримінальний процесуальний закон вимагає в обов'язковому порядку зазначення в обвинувальному вирокі способу вчинення кримінального правопорушення. При цьому, за формулюванням ст. 374 КПК, це має бути «формулювання обвинувачення, визнаного судом доведеним». Тобто зазначення способу вчинення злочину слід вважати також обов'язковим елементом формули обвинувачення

Проблеми невизначеності “ухилення від сплати податків”

Дякую за увагу!
До дій?!