

22 вересня 2008 року

ОГЛЯДОВИЙ ЛИСТ

3 питання: *кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків (ст. 212 Кримінального кодексу) – вартісні рамки, в яких настає відповідальність, та деякі інші суттєві аспекти.*

Ризик притягнення до кримінальної відповідальності (або принаймні порушення кримінальної справи) за ухилення від сплати податків в Україні існує не тільки для тих, хто реально ухиляється від сплати податків, а фактично майже для будь-кого в разі виникнення спору з податковими органами на значну суму. Оскільки відповідні питання виникають, на жаль, доволі часто, це і спонукало нас до підготовки до цього узагальненого оглядового листа.

В цьому оглядовому листі розглядається лише деякі з аспектів визначення ризиків застосування відповідної статті Кримінального кодексу України (ст. 212) щодо ухилення від сплати податків.

1.

Першим з них є як визначити ті кількісні рамки, в яких може наступати така відповідальність і її види.

Стаття 212 Кримінального кодексу України передбачає відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів):

- Частина 1 ст. 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, якщо відповідні діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах.
- Частина 2 ст. 212 КК України встановлює відповідальність за ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах.
- Частина 3 ст. 212 передбачає відповідальність за діяння, передбачені частинами 1 або 2 цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах.
- При цьому, відповідно до частини 4 ст. 212 КК особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частиною першою та другою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до передачі справи в суд вона сплатила податки, а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Як саме перевести «значні розміри», «великі розміри», «особливо великі розміри», про які йде мова вище, на зрозумілі кількісні показники щодо конкретного випадку:

Згідно з приміткою до ст. 212 КК України:

- під *значним розміром* коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян,
- під *великим розміром* коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян,
- під *особливо великим розміром* коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Поняття *неоподатковуваний мінімум доходів громадян* нині розкривається у Законі України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року № 889-IV (далі – Закон № 889), який в цій частині набув чинності з 1 січня 2004 року. П.22.5 Закону № 889 встановлює:

Якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум, то для цілей їх застосування використовується сума у розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства **у частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподатковуваного мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги**, визначеної підпунктом 6.1.1 пункту 6.1 статті 6 цього Закону для відповідного року (з урахуванням положень пункту 22.4 цієї статті).

Згідно з редакцією п/п. 6.1.1 Закону № 889, яка діяла до 2006 року податкова соціальна пільга дорівнювала одній мінімальній заробітній платі (у розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року. Однак, згідно з новою редакцією п/п. 6.1.1 Закону № 889, яка діє з 2006 року і є чинною наразі, податкова соціальна пільга дорівнює 50 % мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року. Зазначимо, що згідно з перехідними положеннями Закону № 889 (п. 22.4) у 2004 і 2005 роках розмір соціальної пільги також визначався відповідно як 30 % та 50 % соціальної пільги, встановленої п/п. 6.1.1 Закону № 889. (тобто як відповідні відсотки мінімальної заробітної плати оскільки діючий в той час п/п. 6.1.1 Закону № 889 фактично ставив знак рівності між мінімальною заробітною платою та соціальною пільгою).

Для полегшення кваліфікації діянь за ст. 212 КК України ми наводимо розрахунки мінімальної заробітної плати, податкової соціальної пільги у наступній таблиці:

	2004 рік	2005 рік	2006 рік	2007 рік	2008 рік
Мінімальна заробітна плата	205 грн.	262 грн.	350 грн.	400 грн.	515 грн.
Податкова соціальна пільга	205 грн. / 100 * 30 = 61,5 грн.	262 грн. / 100 * 50 = 131 грн.	350 грн. / 100 * 50 = 175 грн.	400 грн. / 100 * 50 = 200 грн.	515 грн. / 100 * 50 = 257,5 грн.
Кваліфікація по ч. 1 ст. 212 ККУ	(205 грн. / 100 * 30) * 1000 = 61 500 грн.	(262 грн. / 100 * 50) * 1000 = 131 000 грн.	(350 грн. / 100 * 50) * 1000 = 175 000 грн.	(400 грн. / 100 * 50) * 1000 = 200 000 грн.	(515 грн. / 100 * 50) * 1000 = 257 500 грн.
Кваліфікація по ч. 2 ст. 212 ККУ	(205 грн. / 100 * 30) * 3000 = 184 500 грн.	(262 грн. / 100 * 50) * 3000 = 393 000 грн.	(350 грн. / 100 * 50) * 3000 = 525 000 грн.	(400 грн. / 100 * 50) * 3000 = 600 000 грн.	(515 грн. / 100 * 50) * 3000 = 772 500 грн.
Кваліфікація по ч. 3 ст. 212 ККУ	(205 грн. / 100 * 30) * 5000 = 307 500 грн.	(262 грн. / 100 * 50) * 5000 = 655 000 грн.	(350 грн. / 100 * 50) * 5000 = 875 000 грн.	(400 грн. / 100 * 50) * 5000 = 1 000 000 грн.	(515 грн. / 100 * 50) * 5000 = 1 287 500 грн.

При цьому для кваліфікації правопорушення мають враховуватися виключно *податки, збори, інші обов'язкові платежі, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку*, як вбачається з частини 1 ст. 212 КК. Під податком, збором, іншим обов'язковим платежем потрібно розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, який здійснюється платником податку у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування. Тобто мають враховуватися не всі податкові зобов'язання з податкового повідомлення, яке складається за результатами перевірки, а лише сума податків (зборів), без санкцій.

Такий висновок зокрема зроблено у Постанові Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 року № 15. Так, в абзаці 3 п. 11 Постанови № 15 сказано:

При визначенні розміру коштів, що не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів внаслідок ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, **не потрібно враховувати нараховані чи сплачені у зв'язку з цим штрафи й пеню**.

На практиці можливе виникнення ситуації, коли діяння з ухилення від сплати податків носить продовжуваний характер і не обмежується в часовому просторі одним тільки роком.

Так, наприклад, податкова інспекція проводить перевірку підприємства за 2007-2008 роки. В такому випадку виникає питання який неоподатковуваний мінімум необхідно враховувати при кваліфікації правопорушення, адже в 2007 і в 2008 роках неоподатковувані мінімуми (або соціальні пільги) були різні: у 2007 році діяв неоподатковуваний мінімум в розмірі 200 грн., а у 2008 році – в розмірі 257, 5 грн. (див. розрахунки в таблиці). Тому відповідними рамками для кваліфікації за частиною 3 ст. 212 КК будуть:

- для діяння, скоєного протягом 2007 року – 1 000 000 грн. (5 000 * 200 грн.);
- для діяння, скоєного протягом 2008 року – 1 287 500 грн. (5 000 * 257,5 грн.).

Верховний Суд України в абзаці 2 п. 11 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 року № 15, а також, більш чітко, у Постанові від 28 травня 2004 року № 9 визначився із своєю позицією зі схожого питання, але стосовно 2003 та 2004 років. Так у п. 3 останньої із вищезгаданих Постанов вказано:

При вирішенні питання про відповідальність за продовжуваний злочин чи про його кваліфікацію у випадках, коли одні діяння були вчинені до, а інші – після 1 січня 2004 р., треба виходити з кількості неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або кількості розмірів податкової соціальної пільги, вирахованих за кожен період окремо.

Коли маємо донарахування за підсумками податкової перевірки за різні роки (наприклад, 2007 і 2008 року), то можлива кваліфікація за ч. 3 ст. 212, скоріше за все, буде проводитися виходячи із сукупної величини неоподаткованих мінімумів визначених окремо для кожного із вказаних періодів. Тобто необхідно розрахувати скільки неоподаткованих мінімумів складає сума донарахованих податків за 2007 рік, і окремо зробити аналогічні розрахунки за 2008 рік. Наприклад, якщо донараховано всього 1 280 000 грн. податків, із них за 2007 рік донараховано 300 000 грн. податків, що складатиме 1 500 неоподаткованих мінімумів ($300\,000 : 200$); за 2008 рік донараховано 980 000 грн. податків, що складатиме 3 805,8 соціальних пільг ($980\,000 : 257,5$). Разом відповідно сума донарахованих податків в такому випадку становитиме 5 305,8 неоподаткованих мінімумів (соціальних пільг), що більше 5 000, які є мінімальною межею застосування ч. 3 ст. 212. Відповідно відповідальність за ч. 3 ст. 212 КК в такому випадку виникає.

Для повноти викладення зазначимо, що нами не розглядалися в цьому коментарі питання чи слід кожен із випадків (епізодів), по якому зроблено донарахування податків, розглядати окремо (як окреме правопорушення) із застосування межі кваліфікації до кожного такого випадку окремо, чи брати відповідні донарахування у їх сукупності як продовжуваний (один) злочин, який складається з двох або більше *тотожних* діянь об'єднаних одним наміром. Відповідно докладний аналіз по реальних епізодах може дати підстави для того, щоб загальна сума нарахувань була розділена на окремі складові (які в свою чергу складаються із діянь визнаних тотожними), кожна із яких буде оцінюватися з погляду межі кваліфікації окремо.

2.

Важливий момент, що відповідно до ст. 212 КК відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, вчинене службовою особою підприємства, настає у випадку, якщо ці діяння призвели до **фактичного ненадходження до бюджетів** чи державних цільових фондів **коштів**. Таке ненадходження може мати місце тільки щодо тих податків, які за законодавством визнані такими, що підлягають сплаті. Таке визнання настає тільки в результаті так званої процедури узгодження, тобто в найбільш поширеному випадку лише після рішення апеляційного суду по суті податкового спору, якщо оскарження здійснювалося платником податку належним чином в установлені законодавством строки. Тобто лише у тому випадку коли донараховані підприємству податкові зобов'язання вважаються узгодженими, можуть виникати підстави для притягнення до кримінальної відповідальності.

3.

*Що стосується закриття кримінальної справи у зв'язку із звільненням від кримінальної відповідальності, то відповідно до ч. 4 ст. 212 КК України особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частиною першою та другою цієї статті, **звільняється від кримінальної відповідальності**, якщо вона 1) до притягнення до кримінальної відповідальності 2) сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).*

Друга умова викладена не зовсім чітко, оскільки з буквального прочитання випливає, що сплатити податки та штрафи повинна саме особа яка притягується до кримінальної відповідальності, тобто посадові особи підприємства. Однак, відповідно до чинного податкового законодавства така сплата не позбавляє підприємство від обов'язку сплатити донараховані податкові зобов'язання. Тобто при такому тлумаченні податок та штрафні санкції повинні бути сплачені двічі – підприємством та службовою особою.

Інше тлумачення цієї умови полягає в тому, що посадова особа повинна своїми діями забезпечити сплату податку юридичною особою. Щодо порядку застосування ч. 4 ст. 212 КК відсутні офіційні роз'яснення судових органів. Однак на практиці в усіх відомих нам випадках сплата податків та штрафів підприємством розглядалася як достатня умова для звільнення його посадових осіб від кримінальної відповідальності.

Слід також зазначити, що відповідно до ст. 44 КК України звільнення від кримінальної відповідальності здійснюються виключно судом. Тобто сплата податків та штрафних санкцій не звільняє особу від кримінальної відповідальності автоматично.

* * *

Наведений вище коментар є загальним викладенням в інформаційних цілях, і не підлягає використанню у конкретних ситуаціях без професійної поради юриста.

**З повагою,
КМ Партнери**

*<http://www.km-partners.com>
e-mail: admin@kmp.kiev.ua
тел. : + 38 044 490 71 97
факс: + 38 044 492 88 59*