

16 ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА

РИЗИК ПРИТЯГНЕННЯ ДО КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ — ДЕЯКІ АСПЕКТИ, ПОВ'ЯЗАНІ З НОВИМ КРИМІНАЛЬНИМ ПРОЦЕСУАЛЬНИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

Олексій Співак, експерт юридичної фірми «КМ Партнери», адвокат

Через рік після набуття чинності новим Кримінальним процесуальним кодексом України (з 20 листопада 2012 року (далі — «КПК України»)) увага до питання кримінальних проваджень з економічних злочинів зросла через ризик обвинувачення в ухиленні від сплати податків в Україні. Враховуючи це, у статті викладено

основні аспекти кримінального процесу та особливості притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, яка може настати за результатами податкової перевірки.

Особливості кримінальних проваджень, розпочатих за результатами податкових перевірок

Новий КПК України суттєво змінив процедуру провадження в кримінальних справах. Зокрема, кардинально змінено порядок проведення досудового розслідування: скасовано стадії порушення кримінальної справи та пред'явлення обвинувачення, запроваджено стадію повідомлення особи про підозру тощо.

Насамперед, зауважимо, що стадія порушення кримінальної справи стала історією. Відповідно до Кримінально-процесуального кодексу України 1960 року ця стадія кримінального процесу виступала певним бар'єром між заявою/повідомленням про злочин (терміном до 10 днів) та проведенням досудового слідства. Окрім цього, раніше порушення кримінальної справи можна було оскаржити. Така можливість була досить дієвим інструментом захисту і дозволяла зупинити «слідчі дії» щодо особи та тиск на підприємство на самому початку таких дій. Тож результатом більшості необґрунтованих заяв та повідомлень про злочини була відмова у порушенні кримінальної справи. За офіційною статистикою МВС за 2012 рік (до 20.11.2012 р.) до органів внутрішніх справ надійшло 3 163 810 заяв та повідомлень про злочини, при цьому

щодо 2 500 537 із них винесено постанову про відмову в порушенні кримінальної справи. Отже, питома вага відмов становила 79.1% від загальної кількості заяв.

З набранням чинності новим КПК України, стадію порушення кримінальної справи змінює стадія внесення запису до Єдиного реєстру досудових розслідувань (надалі — «ЄРДР»). Відтепер після отримання кожної заяви чи повідомлення про злочин слідчий чи прокурор зобов'язані протягом 24 годин внести відповідні відомості у ЄРДР та розпочати розслідування. Відмова у прийнятті та реєстрації заяви чи повідомлення є неприпустимою. Про внесення відомостей до ЄРДР та початок розслідування нікого не повідомляють, адже ЄРДР має обмежене коло користу-

вачів. Тобто платник податків/його посадова особа (за відсутності проведення щодо неї гласних слідчих дій, наприклад, таких як обшук чи виїмка) може дізнатися про кримінальне провадження щодо нього лише з отриманням повідомлення про підозру.

Відповідно до зазначеного вище, одним із найбільших недоліків нового КПК України є відсутність у сторони захисту можливості оскаржити внесення відомостей до ЄРДР та, відповідно, початок розслідування. Більше того, за такими положеннями нового КПК України приховано ще одну «небезпеку»: те, що кримінальне провадження може «висіти» в ЄРДР протягом всього можливого строку притягнення до кримінальної відповідальності (наприклад, 10 років за ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України). Отже, до повідомлення особи про підозру, слідчий чи прокурор, розслідуючи справу, необмежені в строках такого розслідування (окрім загальних строків давності притягнення до кримінальної відповідальності за конкретні злочини).

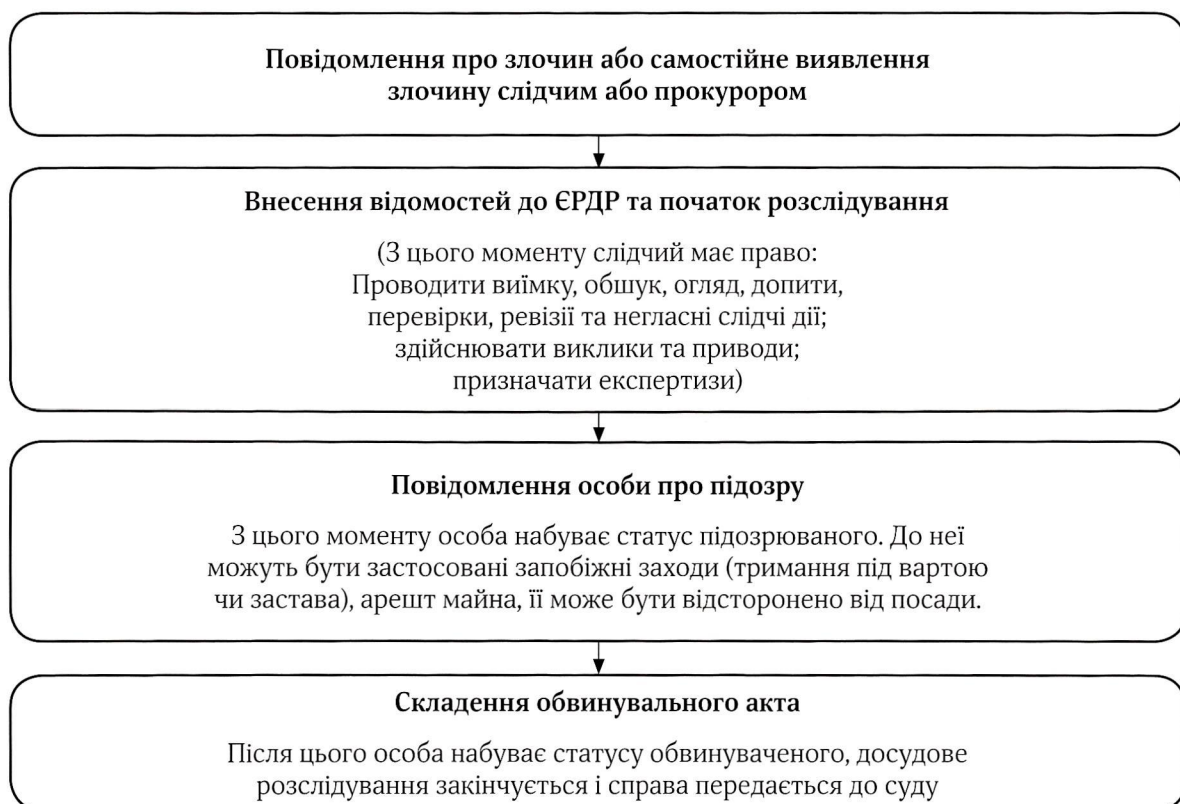
Таким чином, практично кожен спір із податковою службою на значну суму може призвести до початку кримінального провадження щодо посадових осіб платників податків. Існують навіть випадки відкриття кримінального провадження за ознаками ухилення від сплати податків без попереднього проведення податкової перевірки. Наприклад, аналітична довідка/висновок спеціаліста (найчастіше — працівника податкового органу) про наявність порушення податкового законодавства, яке є достатнім для початку кримінального провадження чи навіть отримання інформації слідчими податкової міліції з мережі Інтернет. Отже, механізм кримінального прова-

дження може бути використаний як засіб тиску на платників податків.

Наступною стадією процесу є повідомлення особи про підозру. Слідчий має право повідомити особу про підозру «за наявності достатніх доказів для підозри особи у вчиненні кримінального правопорушення». З моменту повідомлення про підозру особа набуває статусу підозрюваного і лише з цього моменту отримує можливість користуватись правами та гарантіями, передбаченими новим КПК України. До повідомлення особи про підозру у неї майже відсутні процесуальні права і гарантії захисту. Тобто складається ситуація, за якої, після внесення відомостей до ЄРДР, особа має статус свідка і мінімальні права щодо захисту, тоді як слідчий та прокурор зможуть проводити розслідування в повному обсязі.

Після повідомлення особи про підозру у слідчого є два місяці на проведення розслідування. Після спливання цього часу (якщо строк не був продовжений прокурором) слідчий має або закрити справу або передати її з обвинувальним актом до суду.

Схема досудового розслідування за новим КПК України виглядає так:



Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків

Ухилення від сплати податків є найпоширенішим методом кримінальних проваджень, що слідують за податковими перевітками. Стаття 212 КК України передбачає наступну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів:

- 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 (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). Кількісні рамки змінюються на щорічній основі і на 2013 рік встановлюються на рівні 573 500 грн.
- 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 (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). Кількісні рамки також змінюються на щорічній осно-

ві і на 2013 рік встановлюються на рівні 1 720 500 грн.

- Частина 3 ст. 212 КК України 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 (під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян). Кількісні рамки змінюються на щорічній основі і на 2013 рік встановлюються на рівні 2 867 500 грн.

Таким чином, враховуючи розрахунки прожиткового мінімуму для працездатної особи та податкової соціальної пільги, кваліфікація відповідальності за ст. 212 КК України станом на 2013 рік здійснюється наступним чином:

Частина статті	2010 рік	2011 рік	2012 рік	2013 рік
Розмір НМДГ для цілей кваліфікації злочинів, грн**	434,5	470,5	536,5	573,5
Кваліфікація за ч. 1 ст. 212 КК (1000 НМДГ)	434 500	470 500	536 500	573 500
Кваліфікація за ч. 2 ст. 212 КК (3000 НМДГ)	1 303 500	1 411 500	1 609 500	1 720 500
Кваліфікація за ч. 3 ст. 212 КК (5000 НМДГ)	2 172 500	2 352 500	2 682 500	2 867 500

Відповідно до ст. 212 КК України, передбачені наступні види покарання за ухилення від сплати податків:

- за ч. 1 ст. 212 КК України передбачене основне покарання у вигляді штрафу в розмірі від 17 000 до 34 000 гривень або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк від двох до трьох років;
- за ч. 2 ст. 212 КК України передбачене основне покарання у вигляді штрафу в розмірі від 34 000 до 51 000 гривень позбавлення права обіймати певні посади чи

займатися певною діяльністю на строк до 3 років; та

- за ч. 3 ст. 212 КК України передбачене основне покарання у вигляді штрафу в розмірі від 255 000 до 425 000 гривень та позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років та конфіскація майна.

Таблиця чинних санкцій, передбачених ст. 212 КК України:

Частина статті	Основне покарання	Обов'язкове додаткове покарання
ч. 1 ст. 212 КК України	Штраф у розмірі від 17 000 до 34 000 гривень або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк від двох до трьох років;	—
ч. 2 ст. 212 КК України	Штраф у розмірі від 34 000 до 51 000 гривень	позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років
ч. 3 ст. 212 КК України	Штраф у розмірі від 255 000 до 425 000 гривень*	позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років та конфіскація майна.

Відповідно до ч. 2 ст. 53 КК України, штраф, призначений за ч. 3 ст. 212 КК України, не може бути меншим за майнову шкоду, завдану злочином або отриманого внаслідок вчинення злочину доходу. На практиці, такою майною шкодою є розмір донарахованих податковою службою податкових зобов'язань. При цьому, при обрахуванні майнової шкоди, завданої ухиленням від сплати податків до уваги береться лише сума несплачених податків (відповідно до рішення податкової служби), без штрафів та пені.

Варто також звернути увагу на те, що якщо особа, яку засуджено за ч. 3 ст. 212 КК України, не сплатить штраф, визначений вироком, то суд відповідно до ч. 5 ст. 53 КК

України, ст. ст. 537, 539 нового КПК України замінює несплачений штраф позбавленням волі.

Несплатена сума штрафу замінюватиметься позбавленням волі з розрахунку один день позбавлення волі за вісім неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Іншими словами, 136 гривень штрафу замінюватимуться 1 днем позбавлення волі. Загалом, штраф, призначений за ч. 3 ст. 212 КК України, може бути замінений позбавленнями волі у межах від 5 до 10 років.

Звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків

Як продовження питання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, варто звернути увагу на строки давності притягнення до кримінальної відповідальності. У розрізі кримінального права — це строк, після спливання якого особа звільняється від кримінальної відповідальності за вчинений злочин.

У випадку з ч. 1 та ч. 2 ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків у значних та великих розмірах відповідно), що є злочинами невеликої тяжкості, строк давності становить 2 роки.

Тобто, особа звільняється від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків у значних або великих розмірах (ч. 1 та ч. 2 ст. 212 КК України), якщо з моменту вчинення нею злочину і до набрання вироком законної сили минуло два роки.

Водночас, щодо ухилення від сплати податків у особливо великих розмірах за ч. 3 ст. 212 КК України, що є тяжким злочином, строк давності притягнення до кримінальної відповідальності становить 10 років.

Варто звернути увагу, що звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку із закінченням строку дав-

ності відбувається не автоматично, а на підставі рішення суду. Відповідно до положень КПК України, у разі наявності підстав для звільнення від кримінальної відповідальності суд приймає ухвалу про закриття кримінального провадження.

Також варто зазначити, що відповідно до положень ч. 4 ст. 212 КК України особа звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності (тобто до повідомлення про підозру) сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоечасною сплатою (фінансові санкції, пеня). При цьому, звільняє від кримінальної відповідальності винятково суд. Тобто сплата податків та штрафних санкцій не звільняє особу від кримінальної відповідальності автоматично.

Існує ще один спосіб захисту від кримінального переслідування. Зокрема, відповідно до п. 56.22 ст. 56 Податкового кодексу України, у разі оскарження рішення органу контролю в порядку адміністративного оскарження до органів контролю вищого рівня та/або до суду, повідомлення особи про підозру у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, не може ґрунтуватися на такому рішенні органу контролю до закінчення процедури адміністративного оскарження або до остаточного вирішення справи судом.

Таким чином, у разі, якщо обвинувачення особи за ст. 212 КК України ґрунтується на акті податкової перевірки підприємства, то до закінчення адміністративного оскарження рішення податкового органу, винесеного за результатами такого акта перевірки та/або до прийняття рішення Вищим адміністративним судом України (а в

деяких випадках до прийняття рішення Верховним судом України) не на користь платника податків, особі не може бути пред'явлено повідомлення про підозру.

Слід зазначити, що правило п. 56.22 ст. 56 Податкового кодексу України може не застосовуватись, якщо повідомлення про підозру базується не тільки на рішенні органу контролю, а й підтверджується додатково зібраними доказами. На практиці такими доказами можуть стати, наприклад, протоколи допиту свідка та/або висновки експерта.

Висновок

Підсумовуючи все вищенаведене, слід відзначити, що, враховуючи поширеність, з якою кримінальні справи використовують як механізм тиску на платників податків, використання засобів захисту має велике значення.

Таким чином, саме адміністративне та судове оскарження рішень податкової служби стає чи не єдиним дієвим способом захисту службових осіб підприємств від притягнення їх до кримінальної відповідальності; як уже зазначено, повідомлення про підозру в ухиленні від сплати податків не

може бути пред'явленим до остаточного рішення суду в податковому спорі.

Водночас, доцільно займати активну позицію щодо захисту платників податків від кримінального переслідування. А саме: слід використовувати право на оскарження до вищих інстанцій або до суду будь-яких рішень і дій слідчого/прокурора на всіх стадіях кримінального провадження.