

Податкове планування та вирішення податкових спорів

Кримінальні аспекти

▲ **Олександр МІНІН**,
Дія «Юридичної газети»

Практика цього року свідчить, що запровадження Податкового кодексу розширило коло проблемних питань для платників податків. Ускладнення при цьому викликані не тільки невизначеністю або недостатньою відпрацьованістю власне податкового законодавства, не тільки занадто фіскальним тлумаченням податкових органів і не тільки переважно сервільною щодо влади позицією судів, а й додатковим репресивним тиском.

Так, відкриття кримінальних справ за наявності податкового спору на значну суму або принаймні погрози щодо їх відкриття стали вже звичними. Та й майже забути «маски-шоу» знов стали не поодиноким явищем.

Такі реалії сьогодення безумовно впливають на поведінку платників податків, у тому числі при прийнятті рішень щодо спірних податкових питань або моделей податкового планування. На практиці таке залякування виявляється одним із важливих елементів фактичної податкової політики, і тому ймовірність та можливі наслідки, ризики зіткнення з цим мають братися до уваги при податковому плануванні й вирішенні податкових спорів.

Наведемо приклад: при оскарженні податкових повідомлень-рішень визначені ними грошові зобов'язання не підлягають сплаті принаймні до набрання чинності рішенням суду, якщо вже воно – не на користь платника податків. Однак, щоб пришвидшити сплату, відкривається справа за ст. 212 Кримінального кодексу, і «добрий» слідчий пропонує сплатити донараховану суму податків і штрафних санкцій, аби забезпечити звільнення від відповідальності за ч. 4 вказаної статті. Нагадаємо, що, якщо до 1

Олександр МІНІН

Старший партнер ЮФ «КМ Партнери»



січня цього року таке звільнення було обмежено певною стелею щодо сум податків у спорі, і можливо було тільки за першим випадком такого роду, то з початку року звільнення від кримінальної відповідальності можливе без обмежень у сумі спорів, скільки завгодно разів, хоч сім раз на тиждень. Тож щоб зняти з посадових осіб ризик бути запрошеними до в'язниці, підприємство ще до пред'явлення обвинувачення сплачує нараховані суми, за згодою осіб суд звільняє їх від відповідальності і – справу завершено. І цим самим факт ухилення від сплати податків встановлюється рішенням суду (адже звільнити від відповідальності можна тільки щодо скоєного злочину), а отже, уже є доведеним для цілей спору в адміністративному суді. Цим самим можливість подальшого оскарження по суті власне податкового законодавства закривається. Тож усім, крім платника податків, добре: податкова міліція записала до статистики розкритий злочин, податківцям уже не треба перейматися через власне доведення позиції за податковим законодавством, та й з адміністративного суду знімають тягар розгляду по суті.

За таких обставин запобігання відкриттю кримінальної справи, а у разі відкриття вчинення всіх необхідних кроків щодо її найшвидшого закриття є важливою складовою боротьби за належне вирішення податкового спору в цілому.

Постанова про порушення кримінальної справи може бути оскаржена або до прокурора, або напряму до суду. Аргументами для оскарження, зокрема, можуть бути наступні:

По-перше, відповідно до ст. 98 Кримінально-процесуального кодексу (далі – КПК) України постанова про порушення кримінальної справи може бути винесена лише за наявності достатніх підстав і приводів, передбачених ст. 94 КПК України.

Зокрема, приводами згідно зі ст. 94 КПК України є «1) заяви або повідомлення підприємств, установ, організацій, посадових осіб, представників влади, громадськості або окремих громадян; 2) повідомлення представників влади, громадськості або окремих громадян, які затримали підозрювану особу на місці вчинення злочину або з полічним; 3) явка за повинною; 4) повідомлення, опубліковані в пресі; 5) безпосереднє виявлення органом дізнання, слідчим, прокурором або судом ознак злочину».

Якщо приводом у постанові зазначено акт перевірки, то це не є належним приводом, що доводиться наступним:

а) власне акти податкових перевірок не значаться в ст. 94 КПК України як привід для порушення кримінальної справи;

б) якщо припустити, що особа, яка порушила кримінальну справу, методом якогось «тлумачення» намагається кваліфікувати акт перевірки як привід, передбачений, наприклад, п. 1 ст. 94 КПК України (тобто заяви або повідомлення представників влади), то все одно відсутні правові підстави вважати акт перевірки в якості повідомлення про злочин, оскільки власне акт перевірки не містить у собі ніякого повідомлення про злочин, у ньому не міститься ніякої інформації про будь-які злочинні дії та немає ніяких посилань на Кримінальний кодекс (далі – КК) України. Акт перевірки лише фіксує результати перевірки податкового органу та сам по собі не породжує юридичних наслідків, зокрема обов'язку платника податку щодо сплати податків/зборів. Такий акт перевірки не може бути предметом оскарження в суді (це підтверджено існуючою судовою практикою), що вказує на те, що він не є самостійною правовою підставою для породження правових наслідків.

Ч. 1 ст. 94 КПК України містить вичерпний перелік приводів до порушення кримінальної справи, і за їх відсутності поста-

нова про порушення кримінальної справи є незаконною.

По-друге, ст. 212 КК України встановлює відповідальність за «умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, ... якщо ці дії призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів ...».

Тобто говорити про ухилення від сплати податків можна лише за наявності факту несплати сум податкових зобов'язань, які підлягали сплаті і які не були сплачені у встановлений строк. Цей підхід підтверджується, зокрема, у Постанові Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 року № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» (п. 15). Отже, питання про можливість порушення кримінальної справи за ст. 212 КК України може виникати лише в тому випадку, якщо є факт ненадходження до бюджету коштів, які вже мали б бути внесені.

Однак, у разі оскарження податкових повідомлень-рішень у встановленому порядку строк (обов'язок) сплати податкових зобов'язань за законодавством для платника не настає аж до рішення суду апеляційної інстанції.

Відповідно до п. 56.15 ст. 56 Податкового кодексу України:

«Скарга, подана із дотриманням строків, визначених пунктом 56.3 цієї статті, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження».

Протягом зазначеного строку податкові вимоги з податку, що оскаржується, не надсилаються, а сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.»

Відповідно до п. 56.17. ст. 56 Податкового кодексу України: «Процедура адміністративного оскарження закінчується: ...»

56.17.3. днем отримання платником податків рішення

Державної податкової адміністрації України або спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи;

День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків.»

При цьому п. 57.3 ст. 57 Податкового кодексу України встановлює такі строки для сплати податкового зобов'язання по тому:

«У разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом за підставами, зазначеними у підпунктах 54.3.1–54.3.6 пункту 54.3 статті 54 цього Кодексу, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу.

У разі оскарження рішення контролюючого органу про нараховану суму грошового зобов'язання платник податків зобов'язаний самостійно погасити узгоджену суму, а також пеню та штрафні санкції за їх наявності протягом 10 календарних днів, наступних за днем такого узгодження.»

Виходячи із викладеного, для запобігання створенню формальних підстав для відкриття кримінальної справи за ст. 212 критично протягом цього терміну (10 днів) звернутися до суду. Інакше матиме місце факт несплати узгодженого податкового зобов'язання у встановлені законом строки, а отже, і формальна підстава для відкриття за цей час кримінальної справи.

Зауважимо, що в разі оскарження постанови про відкриття кримінальної справи суд перевіряє відповідні обставини станом саме на дату постанови. Тому покладатися для запобігання відкриття кримінальної справи на абз. 5 п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України («При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу податкове зобов'язання вважається узгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили»), що навіть

У разі оскарження податкових повідомлень-рішень у встановленому порядку строк (обов'язок) сплати податкових зобов'язань за законодавством для платника не настає аж до рішення суду апеляційної інстанції

звернення до суду поза межами 10-денного строку однаково робить зобов'язання неузгодженим, не можна, адже після 10 днів буде «вікно» несплати у встановлені строки узгодженого зобов'язання, що дає в той час право на відкриття справи.

У разі ж звернення до суду в 10-денний термін після завершення процедури адміністративного оскарження строк до сплати перерваний, а податкові зобов'язання, донараховані знов є неузгодженими. Відповідно, у такому випадку до моменту узгодження податкових зобов'язань та закінчення строків, передбачених законодавством для їх сплати, не можна говорити про фактичне ненадходження таких податків до бюджету внаслідок їх несплати.

Цей підхід підтверджується вже згаданою Постановою Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 року № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» (копія додається), у п. 15 якої також зазначено, що:

«...злочин, передбачений ст. 212 КК України, є закінченим з моменту фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені у строки та в розмірах, передбачених законодавством з питань оподаткування (тобто сум узгоджених податкових зобов'язань...».

Таким чином, відповідно до позиції Верховного Суду України норми ст. 56 Податкового кодексу України фактично унеможливають порушення кримінальної справи до закінчення судового оскарження результатів податкової перевірки, оскільки злочин є закінченим з моменту фактичного ненадходження до бюджету коштів, які мали бути сплачені в строки і в розмірах, передбачених законодавством з питань оподаткування. А ухилення від сплати або сплата в неповному обсязі сум податкових зобов'язань, нарахованих податковим органом внаслідок податкової перевірки, може утворювати закінчений склад злочину лише з моменту закінчення граничного строку, в який мали бути сплачені донараховані суми податкових зобов'язань.

Зауважимо також, що порушення кримінальної справи за відсутності відповідних приводів і підстав можна розцінювати і як порушення права на повагу до приватного життя, гарантованого у статті 8 Європейської конвенції з прав людини. Так, відповідно до положень цієї статті:

«1. Кожен має право на

повагу до свого приватного життя...»

2. Органи державної влади не можуть втручатись у здійснення цього права за винятком випадків, коли втручання здійснюється згідно із законом....»

У випадку порушення кримінальної справи відбувається порушення права на повагу до приватного життя, оскільки такі дії спричиняють невпевненість у майбутньому, стрес, який істотно впливає на приватне життя.

Відповідно до п. 2 ст. 8 таке втручання можливе лише в разі відповідності до закону. Якщо ж втручання у приватне життя у формі порушення кримінальної справи протирічить законодавству, наприклад, з тих причин, які наведено вище, то тим самим відбувається і порушення Європейської конвенції з прав людини. А отже, після вичерпання національних засобів боротьби можливе звернення і до Європейського суду з прав людини.

При цьому, якщо той же Європейський суд визнає втручання неправомірним, тобто відкриття справи не згідно із законом, то це рушить і всю наступну кримінальну справу, адже тоді всі зібрані у її рамках докази слід вважати отриманими незаконно. А це згідно зі ст. 62 Конституції позбавляє їх статусу відповідного обґрунтування.

Такі кроки мають певний стримуючий ефект, навіть якщо вони і не будуть мати негайної дії через тривалий час розгляду в Європейському суді: адже вони свідчать, що потенційно відкриття справи такої може бути визнано незаконним і тим самим вибите доказове обґрунтування. А як поставиться до справи Європейський суд – далеко не так прогнозовано, як із багатьма судами України.

Отже, філософський висновок від автора: давно займаюся податками і працюю з поважними підприємствами, тож не очікував, що доведеться так активно займатися і кримінальними аспектами.

На сьогодні, однак, кримінальне законодавство на практиці перетворилося в цій галузі на звичайний інструмент фіскального адміністрування, спрямований не так на переслідування і попередження злочинів, як на засіб вичавлювання грошей і батіг для утримання платників податків у напругу, який задають податкові органи. Тому, на мій превеликий жаль, живий досвід і знання у цій сфері стають необхідними для визначення ризиків і при податковому плануванні, і при розв'язанні спорів.



PROFILE ЮРИДИЧНОЇ КОМПАНІЇ

Gvozdiy & Oberkovych
law firm



«Гвоздїй та Оберкович»

ДИНАМІЧНА НАЦІОНАЛЬНА
ЮРИДИЧНА ФІРМА

Валентин Гвоздїй,
Керуючий партнер,
Сергій Оберкович, Партнер

Заснована у 2003 році юридична фірма «Гвоздїй та Оберкович» на сьогодні має репутацію солідного і динамічного учасника українського ринку юридичних послуг, що підтверджують міжнародні та національні дослідження і рейтингові програми.

Фірма є визнаним лідером завдяки рівню професійної команди, досвіду, якості та широкому спектру послуг, що надаються національним компаніям та численним іноземним інвесторам у різних галузях економіки. Міжнародні стандарти роботи, проактивний підхід та відмінні знання українського права дозволяють побудувати співпрацю у найоптимальніший для клієнта спосіб, надійний і прозорий.

КЕРУЮЧИЙ ПАРТНЕР КИЇВСЬКОГО ОФІСУ

Валентин Гвоздїй

ПАРТНЕРИ ТА КЕРІВНИКИ ПРАКТИК

Сергій Оберкович

Клара Маргулян

Анжеліка Сицько

Олександр Бондар

Олег Тарасюк

Максим Лебедев

КІЛЬКІСТЬ ЮРИСТІВ КИЇВСЬКОГО ОФІСУ 20

КОНТАКТНА ІНФОРМАЦІЯ:

«Гвоздїй та Оберкович»

м. Київ, 01021

вул. Інститутська, 19-Б, оф. 29

Т: +380 44 581 1220 (21)

Ф: +380 44 581 1222

Email: info@golaw.ua

www.golaw.ua



Валентин ГВОЗДІЙ

Керуючий партнер, адвокат
Віце-президент Асоціації адвокатів України

Валентин Гвоздїй здобув повагу клієнтів та колег в Україні і за кордоном як авторитетний фахівець з вирішення судових спорів та податкового планування. Діяльність Валентина базується на глибоких знаннях права та професійній етиці адвоката, дозволяючи творчо і майстерно знаходити оптимальне правове рішення для кожного окремого клієнта, вибудовувати унікальну стратегію супроводження у суді та підготовку правової позиції.



Сергій ОБЕРКОВИЧ

Партнер, адвокат

Сергій Оберкович спеціалізується у сфері міжнародного права та очолює команду юристів у таких напрямках практики, як інвестиції, злиття та поглинання, корпоративне право, енергетика, нерухомість, державно-приватне партнерство та інфраструктура.



Клара МАРГУЛЯН

Партнер, адвокат

Клара Маргулян є визнаним лідером професії, корифеєм з більш ніж 50-річним стажем роботи адвокатом. Адвокат, заслужений юрист України, Член ВКК адвокатури при Кабінеті Міністрів України з 2003 року і до сьогодні, Віце-президент ААУ. Клара Маргулян є одним із ініціаторів створення Спілки адвокатів колишнього СРСР, а також Спілки адвокатів України, активно відстоювала статус незалежності адвокатури.



Анжеліка СИЦЬКО

Партнер, адвокат

Анжеліка Сицько очолює практику надання правової допомоги у кримінальних справах економічного характеру, що включає цілий спектр послуг для корпоративних клієнтів. Очолювана Анжелікою команда задана забезпечити розробку тактики і стратегії захисту, підготовку, подання та супровід позову в кримінальному процесі, збір доказів, підготовку процесуальних документів, оскарження дій уповноважених осіб.



Олександр БОНДАР

Керівник практик ринків капіталу та міжнародного арбітражу

Олександр Бондар є досвідченим фахівцем з питань правового регулювання ринків капіталу. Він консультує клієнтів щодо супроводу угод із боргових зобов'язань та операцій з акціонерним капіталом, цінними паперами. Олександр координує роботу фірми з альтернативного вирішення спорів – арбітражу та медіації.



Олег ТАРАСЮК

Керівник судової практики

Олег Тарасюк очолює судову практику фірми. Під його провідом команда фахівців компанії забезпечує повний спектр послуг з вирішення спорів та здійснює представництво клієнтів у судах загальної юрисдикції, в господарських та адміністративних судах всіх рівнів та в Міжнародному Комерційному Арбітражному Суді при ТПП України.



Максим ЛЕБЕДЄВ

Керівник корпоративної практики

Юристи корпоративної практики фірми під керівництвом Максима Лебедева мають значний досвід роботи з широкого кола питань бізнес-права, включаючи угоди зі злиття та поглинання, антимонопольні та регуляторні аспекти. Команда тісно взаємодіє з клієнтом для визначення оптимальної схеми структурування корпоративних зв'язків, яка є найбільш адаптованою до умов його бізнесу та відповідає стратегічній меті клієнта.



Для розміщення інформації у рубриці «Profile» звертайтеся до редакції
Олена Андрейкіна helen@yur-gazeta.com або тел. (044) 486-5018