

Помилка в декларації

Олександр Шемяткін, партнер

Стаття 67 Конституції передбачає, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. У свою чергу в ст. 74 Конституції записано, що референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків і бюджету. Щоразу при читанні цієї норми виникає запитання: чому не допускається? Адже якою була б Україна, якби ця норма звучала так: «Якщо виконання передвиборної програми президента не затверджується щорічним всенародним референдумом, то кожен громадянин може не платити податків доти, поки президент не піде у відставку». Однак залишимо наукову фантастику і повернімося до вимоги платити податки у встановленому законом порядку.

Невиконання обов'язку сплачувати податки за певних умов може стати причиною кримінального переслідування. Зауважимо, що сповзання безформного тіла української економіки на дно супроводжується дедалі голоснішими стогонами підприємців, які відчули на собі подібне переслідування. Наскільки об'єктивне таке переслідування? Яка його мета? Яка взагалі мета встановлення кримінальної відповідальності за несплату податків? Наскільки захищений індивідуум від кримінального переслідування за такою категорією злочинів? Що необхідно зробити, щоб внести у цю сферу хоч якісь ознаки справедливості?

Податки сплачуються у порядку, встановленому законом. У рішенні Європейського суду з прав людини у справі «Щокін проти України» зазначено таке. По-перше, відповідне національне законодавство не було чітким і погодженим, не відповідало вимозі «якості» закону, не забезпечувало адекватності захисту від свавільного втручання в майнові права заявника. По-друге, національними органами не була дотримана вимога законодавства щодо застосування підходу, який був би найсприятливішим для заявника — платника податку, коли за його справою національне законодавство допускало неоднозначне трактування. До цього слід додати, що за рік дії Податкового кодексу до нього було внесено зміни 18 законами, які значною мірою змінили його початкову редакцію. Тому висновок Європейського суду про «якість» закону цілком адекватний і для чинного Податкового кодексу. Як підсумок, сьогодні в Україні відсутні умови для сплати податку в порядку, встановленому законом.

Ст. 212 Кримінального кодексу передбачає відповідальність за умисне ухилення від сплати податків. У більшості випадків державний апарат примусу не гає часу на доведення такого елементу складу злочину, як суб'єктивний бік (вина) у цій категорії справ. Причина цілком зрозуміла — це практично неможливо в умовах, коли податкове законодавство не відповідає вимозі «якості» закону. Платник у більшості випадків обґрунтовуватиме дії своїм розумінням податкової норми. Кількість податкових роз'яснень і відсутність одноманітної судової практики будуть красномовним підтвердженням того, що платник дійсно був переконаний у законності таких дій. Про

який намір тоді може йтися? Інакше кажучи, довести в більшості випадків намір неможливо, тому його перестали доводити. Слідчий податкової міліції в обвинувальному висновку обмежується фразою, що недостовірні дані було внесено у декларацію умисно.

Злочином визнається діяння, яке в силу своєї суспільної небезпеки описане в Кримінальному кодексі. У чому суспільна небезпека такого діяння, як ухилення від сплати податків? У тому, що порушується порядок формування дохідної частини бюджету, і, як результат, ставиться під загрозу саме існування держави. Виходить, ціль криміналізації ухилення від сплати податків — забезпечення наповнення бюджету. У зв'язку з цим виникає запитання: яка саме дія з ряду послідовних, що призвели до ненадходження податків у бюджет, є дійсно суспільно небезпечною?

Якщо звернутися до теорії кримінального права, то однією з головних цілей кримінального переслідування є превентивний захід (щоб на прикладі покараного індивідуума іншим не кортіло так робити) і покарання (відплата за вчинене діяння). Безумовно, що для цілей запобігання ухиленню від сплати податків набагато ефективніше карати за сам факт внесення недостовірних даних у податкову декларацію, ніж за технічне неперерахування коштів до бюджету (наприклад, погодженого податкового зобов'язання). Такий висновок випливає з того, що, наприклад, неврахований дохід або завищені витрати можуть бути і не виявлені податковими органами — тому бюджет залишиться без коштів, а винних не знайдено. Тому індивідууми повинні боятися робити саме цю дію як одну з ключових у причинно-наслідковому зв'язку ухилення від сплати податків. Однак цей висновок хороший у теорії без урахування об'єктивних і суб'єктивних факторів українських реалій.

Об'єктивними факторами слід вважати те, що в Україні відсутнє податкове законодавство, яке б мало якість закону. Чи може держава карати за невиконання закону, якщо вона не може забезпечити зрозумілих і простих правил податкового обліку? При величезній кількості кримінальних справ у сфері ухилення від сплати податків хіба перестали допускати помилки в податковому обліку? Таким чином, якщо карати за саму помилку в декларації, то сьогодні кожен головний бухгалтер і директор підприємства є потенційним злочинцем, допускаючи помилку в податковому обліку. Від усвідомлення цього факту помилки в деклараціях нікуди не поділися. Стан законодавства і розуміння індивідуумами неминучості помилки призводить до того, що покарання за ухилення від сплати податків перестає виконувати головне завдання — запобігати подібним діянням надалі.

До суб'єктивних факторів слід віднести те, що слідчі податкової міліції, прокурори, які погоджують обвинувачення і підтримують його в суді, судді проігнорували необхідність доведення наміру в подібній категорії злочинів. Про мотиви діяння, наприклад головного бухгалтера, який одержує зарплату незалежно від кількості сплачених податків, і говорити не доводиться. Також слід згадати про практику використання кримінального переслідування з метою тиску. Рішення Конституційного суду України зробило механізм судового захисту від необґрунтованого порушення кримінальної справи фактично малоефективним. Йдеться про рішення у справі про конституційне звернення Верховного суду України щодо відповідності Конституції (конституційності) положень частин сьомої, дев'ятої, пункту 2 частини шістнадцятої ст. 2368 Кримінально-процесуального кодексу. Конституційний суд постановив: якщо прокурор без поважних причин не з'явився на судові засідання або орган дізнання не передає до суду матеріали кримінальної справи, то суд весь цей час не може розглядати справу за скаргою про скасування постанови про порушення кримінальної справи. Показовою є позиція судді Конституційного суду М.Маркуш, викладена в окремій думці до цього рішення: «Кожен, хто вважає, що його права і свободи порушуються, повинен мати право на ефективний засіб правового захисту у відповідному національному органі,

навіть якщо порушення вчинили особи, діючи у ролі офіційних осіб (ст. 13 Конвенції про захист прав людини та основних свобод (далі — Конвенція). Громадянин звертається до суду зі скаргою на постанову про порушення кримінальної справи за захистом своїх прав на стадії досудового слідства з тим, щоб суд здійснив судовий контроль і за наявності такого порушення негайно відновив порушені його права. При цьому жодним органом не може бути ускладнений доступ до правосуддя або обмежене його право в розумний строк, без невиправданої затримки «одержати» ефективне і справедливе правосуддя (ст. 6 Конвенції). До рішень і дій, які ускладнюють доступ до правосуддя і невиправдано затримують одержання ефективного і справедливого правосуддя, беззаперечно, належать випадки, коли без поважних причин оскаржений акт досудового слідства, прокурора не подається оперативно до суду; коли особи, дії або рішення яких оскаржено, умисно, без поважних причин затягують розгляд справи через неявку до суду чи ненадання суду належних матеріалів».

На практиці досить частими є випадки порушення кримінальної справи на підставі виключно акта перевірки податкового органу. Скарга на постанову слідчого про порушення кримінальної справи судом тривалий час не може розглядатися, оскільки до суду просто не передаються матеріали кримінальної справи або прокурор не знаходить часу з'явитися до суду. У цей час відбуваються безперервні виклики до слідчого, опис майна, наполеглива пропозиція внести заставу, сплатити суму донарахованих зобов'язань, не чекаючи рішення суду.

Як підсумок, особисті свободи індивідуума приносять у жертву примусу до виконання обов'язку платити податки, не завжди донараховані обґрунтовано. Нинішній стан податкового законодавства, рівень незалежності судового захисту, законності в правоохоронних органах однозначно приводять до висновку, що в Україні не можна карати за неточності в податкових деклараціях. Єдине, за що може бути покарання — це за навмисну несплату погоджених податкових зобов'язань. Інакше кажучи, якщо податкові зобов'язання були задекларовані, але не сплачені, або якщо податковий орган визначив такі зобов'язання і суд підтвердив правильність їх нарахування, але такі зобов'язання до бюджету не перераховуються без поважних причин, то має місце суспільно небезпечне діяння. Тільки в цьому разі може порушуватися кримінальна справа. Головна мета — наповнення бюджету виконується.

У зв'язку з цим ст. 212 Кримінального кодексу слід викласти в новій редакції або хоча б уточнити. Така необхідність викликана і недостатньо вдалим формулюванням поточної редакції. Так, ст. 212 передбачає відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, якщо такі дії призвели до фактичного ненадходження коштів до бюджету в значних розмірах. У чому виражається відхилення від сплати? Що означає, призвели до фактичного ненадходження? Прямо зі змісту ст. 212 Кримінального кодексу цього зрозуміти не можна. Далі починаються коментарі до КК, постанови пленуму Верховного суду (того самого, який звернувся в Конституційний суд щодо ст. 2368 Кримінально-процесуального кодексу), судова практика. Як може бути так викладена норма, яка може зробити злочинцем практично кожного?

Ситуація погіршується тим, що ст. 212 Кримінального кодексу, практично є калькою ст. 1482 Кримінального кодексу 1960 року (у редакції від 05.02.1997 року). Однак в 1997 році ще не було інституту узгодження податкових зобов'язань. Після його появи ст. 212 Кримінального кодексу мала це враховувати. Як результат практика застосування цієї норми навіть на рівні Верховного суду і Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ є діаметрально протилежною. В одних випадках суди вважають, що поки податкові зобов'язання не погоджено, то немає можливості порушувати кримінальні справи і притягувати осіб до кримінальної відповідальності. В інших суди не пов'язують порушення справи з фактом узгодження податкових

зобов'язань. Якщо прийняти підхід судів про погодженість зобов'язань, то тоді можна також прийняти підхід, що якщо протягом 10 днів такі погоджені зобов'язання були сплачені до бюджету, то немає й ухилення від сплати податків.

Ще у 2009 році народний депутат Ю.Новікова запропонувала внести зміни до ст. 212 Кримінального кодексу, передбачивши відповідальність за несплату саме погодженого податкового зобов'язання (проект закону про внесення змін у ст. 212 Кримінального кодексу України щодо конкретизації ознак злочину) №4230 від 18.03.2009 року. Проект дотепер не розглянутий ВР. У пояснювальній записці до законопроекту було зазначено, що його мета — конкретизація кваліфікуючих ознак складу злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу з метою усунення зловживання контролюючими і правоохоронними органами можливістю порушення проти посадових осіб суб'єктів господарювання кримінальних справ.

Однак за цим законопроектом ще у 2009 році народним депутатом В.Швецем було підготовлено проект постанови ВР про відхилення даного законопроекту від 14.09.2009 року №4230/П. У висновку головного науково-експертного управління зазначено: «У разі внесення пропонованих проектом змін посадові особи юридичних осіб — платників податків — надалі можуть безкарно ухилятися від самостійного нарахування і сплати сум податку доти, поки в результаті відповідних перевірок податкових органів не буде запущений механізм «узгодження податкових зобов'язань». Фактично проектом пропонується декриміналізація значної частини тих дій, які в цей час є кримінально караним ухиленням від сплати податків».

З огляду на раніше розглянуту відсутність податкового законодавства, яке відповідало б якості закону, а також цілковите ігнорування інституту узгодження податкових зобов'язань, наведене у висновку обґрунтування є малопереконливим. Між рядків так і читається питання, а що ж робити з 23 генералами податкової міліції, якщо притягати до відповідальності можна буде тільки тих, хто не сплатив погоджене податкове зобов'язання?

У висновку хотілося б звернутися до представників адміністрації президента України, які курирують питання судоустрою, з проханням посприяти прийняттю ВР зазначеного законопроекту. Безумовно, законопроект не ідеальний, і його варто було б доопрацювати. Але навіть у такому вигляді він полегшить життя багатьом представникам бізнесу. Зміни змусять податкову міліцію займатися реальними злочинцями, наприклад конвертаційними центрами і фальсифікованим алкоголем і забути практику порушення кримінальних справ виключно на підставі актів податкової перевірки, складених за планами, доведеними згори. Питання про необхідність ліквідації податкової міліції забудеться як таке. Чи це не крок назустріч людям уже сьогодні?