

Спир за результатами звичайної податкової перевірки: чи є місце для криміналу?



Олександр МІНІН,
старший партнер «КМ Партнери»

Ст. 212 КК України встановлює відповідальність за «умисне ухилення від сплати податків, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів» у розмірах, вказаних у відповідній частині цієї статті.

Тобто подія та склад злочину, передбачений ст. 212 КК України, присутні лише у разі наявності одночасно двох обов'язкових складових: [умисне] ухилення від сплати податків та шкода у вигляді фактичного ненадходження коштів (за умови наявності між ними причинно-наслідкового зв'язку, де фактичне ненадходження є наслідком).

Вбачається, що у разі донарахувань податків за результатами звичайної перевірки в порядку, встановленому Податковим кодексом, та виникнення щодо цього спору з правових підстав, обидві складові відсутні, а тому відсутні підстави для відкриття кримінального провадження у таких випадках. Однак подекуди це ще практикується.

Деталізуємо обґрунтування наведеного твердження. Кримінальний кодекс України прямо не визначає, що для цілей притягнення до відповідальності за ст. 212 ККУ може вважатися ухиленням від сплати податків. Таким чином, слід виходити із загальноприйнятого розуміння та практики правозастосування.

Великий тлумачний словник української мови визначає ухилення як «процес, спрямований на невиконання зобов'язань». Ч. 1 ст. 67 Конституції України визначає зобов'язання зі сплати податків: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки

та збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Тобто має бути невиконання обов'язку зі сплати податку в порядку та в розмірах, встановлених законом, що має призвести до наслідку у вигляді фактичного ненадходження коштів до бюджетів.

В розглянутому прикладі, з огляду на наявність дій та оскарження саме в межах Податкового кодексу України (внаслідок чого донараховані податкові зобов'язання залишаються неузгодженими, якщо інше не встановлено рішенням суду, яке набуло чинності), обов'язок зі сплати податку в порядку, встановленому законом, не може вважатися порушеним.

Адже згідно з пп. 14.1.156 ст. 14 ПКУ, «податкове зобов'язання — це 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 (в тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена у встановлений законом строк)».

При цьому податкове законодавство (зокрема, ПКУ) передбачає визначення зобов'язань як власне платником податків, так і контролюючим органом у визначених законом випадках (гл. 4 ПКУ). Також ПКУ встановлює підстави, порядок і строки сплати зобов'язань, визначених таким чином контролюючим органом.

У розглянутому прикладі презюмується спір між контролюючим органом та платником податків щодо донарахувань за результатами перевірки. Для таких ситуацій п. 57.3 ст. 57 ПКУ передбачається наступний порядок та строки сплати податкового зобов'язання:

«У разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом за підставами, зазначеними у пп. 54.3.1–54.3.6 п. 54.3 ст. 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 цього строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу. У разі оскарження рішення контролюючого ор-

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

Тобто обов'язок зі сплати відповідних податкових зобов'язань, визначених контролюючим органом, виникає тільки після узгодження податкового зобов'язання.

Таким чином, про «ухилення» від невиконання податкового зобов'язання в порядку, встановленому законом, можна було б говорити лише у разі його невиконання в межах порядку, встановленого ПКУ для спірних ситуацій, чого не відбувається до завершення строків зі сплати за ПКУ після узгодження.

На користь цього свідчить практичне правозастосування. Зокрема, Наказом Державної фіскальної служби України №633 від 18.07.2016 р. були внесені зміни до пп. 2.5.1. Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників

податків, затверджених наказом ДФСУ від 31.07.2014 р. №22, стосовно наступного: «Якщо за результатами перевірки 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, письмово повідомляє слідчий підрозділ фінансових розслідувань і передає матеріали перевірки для прийняття рішення згідно з положеннями Кримінального процесуального кодексу України (крім випадків, визначених п. 36 підрозд. 10 розд. XX Кодексу) протягом 20 робочих днів, наступних за днем узгодження прийнятих за їх результатами податкових повідомлень-рішень про визначення грошового зобов'язання (зменшення бюджетного відшкодування), вимог та рішень щодо єдиного внеску».

При цьому переважна практика правозастосування, поряд з нормою, яка застосовується, вважається такою, що визначає наявність відповідного закону. Такої позиції дотримується Європейський Суд з прав



людини, рішення якого підлягають застосуванню в Україні як джерела права відповідно до ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини».

Друга складова — наявність шкоди у вигляді фактичного ненадходження належних податкових коштів до бюджету. Ч. 2 ст. 11 ККУ встановлює, що незалежно від формальної наявності ознак діяння, передбачених у відповідних статтях ККУ, діяння не може вважатися злочином, якщо не становить суспільної небезпеки (шкоди): «Не є злочином дія або бездіяльність, яка хоча формально і містить ознаки будь-якого діяння, передбаченого цим Кодексом, але через малозначність не становить суспільної небезпеки, тобто не заподіяла та не могла заподіяти істотної шкоди фізичній чи юридичній особі, суспільству або державі».

В розглянутому прикладі, якщо позиція платника податків виявиться хибною (що за предметною

ст. 212 КК України, винесених протягом 2016–2018 рр., доступний за такими посиланнями: «Кримінальні провадження щодо ухилення від сплати податків у 2016 р.: вироки, тенденції та статистика», «Кримінальні провадження щодо ухилення від сплати податків: підсумки за 2017 р.», «Статистика кримінальних проваджень за ст. 212 КК України за 9 місяців 2018 р.»).

Однак на практиці час від часу трапляються кримінальні провадження, до того ж триваючі, у випадках, подібних до розглянутого прикладу. З таких відомих випадків можна зробити висновок, що дійсною метою наявності кримінального провадження можуть бути чинники, які не узгоджуються зі встановленими законами цілями кримінального законодавства.

Зокрема, не можна виключати наявність мети формування відомчих показників звітності та/або здійснення неправомірного й надмірного тиску на підприєм-

Кримінальна відповідальність не може бути пов'язана лише зі спорами щодо податкового законодавства

підсудності встановлюється адміністративним судом), це не може кваліфікуватися як вчинення кримінального правопорушення, з огляду на фактичну неможливість заподіяння цими діями (які в найгіршому випадку становлять лише помилку у правозастосуванні) істотної шкоди суспільству чи державі. Адже у разі програшу сплачується сума податків за фактом узгодження, до того ж разом зі штрафами та пенєю. Тобто в результаті шкода відсутня.

У разі виникнення податкових спорів, які стосуються не приховування якихось фактичних обставин, а спірного правозастосування, та які були спричинені результатами звичайних податкових перевірок у межах та в порядку, встановлених ПКУ, а також при цьому вбачається, що сума донарахувань може бути сплачена платником у разі програшу спору, можна достатньо впевнено говорити про відсутність події та складу злочину «ухилення від сплати податків».

Судова практика свідчить про те, що предметом кримінальної відповідальності не можуть бути ситуації, пов'язані лише зі спорами про застосування податкового законодавства, а також що кримінальна відповідальність виникає у разі приховування дійсних фактичних обставин, щодо яких має застосовуватися податкове законодавство (зокрема, аналіз обвинувальних вироків за

ство через тиск на посадову особу підприємства, або навіть спроби зашкодити нормальному вирішенню спору в адміністративному суді шляхом штучної зміни предметної підсудності та перенесення фактично вирішення правового спору із застосування податкового законодавства з адміністративного суду до суду загальної юрисдикції. Таке використання повноважень не з метою, з якою вони були надані, суперечить законам та Конституції України, а тому має бути припинене.

Тому в подібних випадках факт наявності триваючого кримінального провадження слід розуміти як невиправданий процесуальний тиск на платника податків, а дії співробітників органів досудового розслідування щодо ведення таких проваджень зі здійсненням відповідних слідчих дій та відмову в закритті проваджень — зловживанням владою (службовими повноваженнями), що може кваліфікуватися як кримінальний злочин.

Отже, боротьба з такими випадками тиску на платників податків через кримінальні провадження і таке зловживання може здійснюватися шляхом звернення з кваліфікацією таких дій як злочини слідчих та прокурорів. Сподіваюся, активна боротьба допоможе остаточно викоринити з практики такі випадки (наразі їх вже стало значно менше). [✎](#)

Gen Z статистика: бренди та контрафактна продукція



Геннадій АНДРУЩУК,
головний науковий співробітник
НДІ інтелектуальної власності
НАПРН України, к.е.н., доцент,
судовий експерт

Міжнародна асоціація з торгових марок (INTA) 17.05.2019 р. опублікувала всеосяжне дослідження, в якому детально розглядається поведінка Gen Z (найбільшої групи споживачів у світі до 2020 р.), коли мова заходить про їхні стосунки з брендами та ставлення до контрафакту товарів. Це дослідження унікальним чином з позиції моралі та практики розглядає те, що визначає рішення Gen Z щодо придбання реальних або контрафактних товарів, а також пропонує власникам брендів дорожню карту для спілкування з такими людьми віком від 18 до 23 років.

Серед основних результатів дослідження «Gen Z Insights: Brands and Counterfeit Products» (Gen Z статистика: бренди та контрафактна продукція), головними чинниками, що впливають на думку про підроблені продукти, є мораль і дохід. У той час як 48% респондентів «не думають, що це нормально або зовсім не добре» купувати підробки, дохід вибиває мораль на 10% в усьому світі.

«Gen Z часто застосовує лінзу ситуаційної моралі до своїх рішень про покупку. Практичні міркування можуть перевершити моральні ідеали», — йдеться у дослідженні. Однак Gen Z бореться з цією моральною та практичною напруженістю. «Для мене купівля підробок є етично неправильною, але ціна оригіналів занадто висока», — резюмував один з респондентів (21-річний Дієго з Аргентини).

Дослідження показало, що 93% Gen Zers дуже поважають цінність ідей і творіння людей, а 74% вважа-

ють, що важливо купувати справжні продукти. Проте 79% опитаних Gen Zers купили контрафактні товари в рік, що передувє дослідженню. Їхній дохід може підштовхувати до придбання підробок: 57% заявили, що можуть дозволити собі тільки підроблену версію деяких брендів. Однак у трьох країнах (Китай, Італія та Японія) мораль випередила доходи.

Вивчення психіки Gen Z протиставлено двом потужним глобальним фонам. Перше — це поява Gen Z як найбільшої демографічної групи. По-друге, поширення контрафактної продукції, яке у 2020 р., за оцінками експертів, досягне 2,81 трлн доларів по всьому світу.

Основна увага була приділена особам, які народилися між 1995 р. і 2000 р. Дослідження складалося з якісних віртуальних дискусій з 30 поколіннями з 4-х країн у серпні та вересні 2018 р. Потім у листопаді 2018 р. було проведено кількісне онлайн-опитування за участю 4500+ поколінь з 10 країн: Аргентина, Китай, Індія, Індонезія, Італія, Японія, Мексика, Нігерія, Росія і США.

Результати визначили три основні характеристики та ставлення Gen Z до брендів і контрафактної продукції: індивідуальність, мораль та гнучкість. Позитивно, що 91% Gen Zers висловили відкритість, щоб змінити свої погляди на основі нових речей, які вони вивчають.

«Всі ми зобов'язані використовувати цю можливість через освіту. Нам потрібно донести до всіх думку про те, що контрафактна продукція не лише небезпечна, але й соціально неприйнятна», — зазначив президент INTA Девід Лоссінволь, керівник відділу товарних знаків, доменних імен та авторських прав Novartis Pharma AG у Швейцарії.

Згідно з дослідженням, у найближчі кілька років 52% респондентів планують купувати менше підробок. Це пояснюється їхнім прагненням до більш якісних речей (66%), здатністю дозволити собі придбати справжній продукт (37%) та визнанням того, що купівля реальних товарів є «зрілою справою» (34%).

INTA уповноважила Insight Strategy Group, LLC (Нью-Йорк) провести дослідження. Повне дослідження та звіти щодо конкретної країни доступні за посиланням: www.inta.org/impactstudies. [✎](#)