

ПІДСТАВИ ДЛЯ ПОЧАТКУ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ У СПРАВАХ ПРО УМИСНЕ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ НА ПІДСТАВІ АКТИВ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК**GROUND FORS INITIATING A PRE-JUDICIAL INVESTIGATION IN CASES OF INTENTIONAL TAX EVASION BASED ON ACTS OF TAX AUDITS**

Ковригіна О.К., студентка ІІІ курсу юридичного факультету
Національний авіаційний університет

Тарасюк С.М., доктор філософії,
доцент кафедри кримінального права і процесу
Національний авіаційний університет

Мета: розкрити та актуалізувати проблему необґрунтованого початку досудових розслідувань у кримінальних правопорушеннях у сфері ухилення від сплати податків. Дослідити підстави для початку кримінального провадження у справах передбачених статтею 212 Кримінального кодексу України. Розкрити механізм повідомлення про початок досудового розслідування на підставі актив податкових перевірок та його недоліки. Сформувати відповідні висновки щодо удосконалення існуючого механізму. **Методи дослідження:** загальний індукційний метод наукового пізнання реально існуючих явищ і процесів у межах підстав початку кримінального провадження. **Результати:** розкрито проблему передчасного початку досудових розслідувань та сформовані висновки щодо удосконалення кримінального процесуального механізму у сфері умисного ухилення від сплати податків. Доведений висновок про необхідність набрання законної сили акту податкової перевірки для початку кримінального провадження. **Обговорення:** з'ясовано проблему передчасного початку досудового розслідування кримінальних проваджень у сфері умисного ухилення від сплати податків.

Постановка проблеми. Недосконалий механізм початку досудового розслідування та фактично передчасний початок кримінального провадження провадження у кримінальних правопорушеннях у сфері ухилення від сплати податків у переважній кількості випадків має негативний вплив на репутацію правоохоронних органів відповідальних за досудове розслідування у сфері умисного ухилення від сплати податків, подекуди має ознаки негативного впливу на законну діяльність платників податку та часто сприймається платниками податків, як тиск на бізнес.

Статистика кримінальних проваджень, які завершуються направленням до суду обвинувальних актів та обвинувальних вироків чітко вказує, що існує проблема передчасним початком кримінальних проваджень.

Існуючий кримінальний процесуальний механізм початку кримінального провадження на підставі повідомлення про вчинене кримінальне правопорушення протягом 24 годин після отримання такого повідомлення унеможливує перевірки наявності ознак злочину у такому повідомленні.

Разом з тим, у слідчого, прокурора відсутнє право відмовити у внесенні відомостей про кримінальне правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань, про що вказує ч. 4 ст. 214 КПК України.

Ключові слова: умисне ухилення від сплати податків, акт податкової перевірки, початок досудового розслідування

The purpose: To expose and update the issue of unjustified initiation of pre-trial investigations in criminal offenses related to tax evasion. To investigate the grounds for initiating criminal proceedings in cases under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine. To reveal the mechanism for reporting the start of pre-trial investigations based on tax audit reports and its drawbacks. To formulate appropriate conclusions on improving the existing mechanism. **Research methods:** general inductive method of scientific cognition of real phenomena and processes within the framework of grounds for initiating criminal proceedings. **Results:** The problem of premature initiation of pre-trial investigations has been exposed, and conclusions have been formulated on improving the criminal procedural mechanism in the field of intentional tax evasion. The conclusion has been proven about the necessity of legal force of the tax audit report for initiating criminal proceedings. Registering a criminal case under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine based on a tax audit report does not meet the criteria for a criminal offense, due to the absence of the subject matter of the crime in the form of non-payment of taxes, fees, and other mandatory payments to the budget and state targeted funds. However, the presence of an agreed tax notification decision also does not indicate the presence of a criminal offense under this article, as the calculation of tax liabilities as a result of the audit does not always indicate intent to evade tax payments, but rather a violation of tax legislation. Also, the subjective side of the crime has to be clarified, in particular by analyzing the tax audit report to establish the persons responsible for the calculation and payment of taxes to the budget. Implementing the above recommendations reduces the burden on law enforcement agencies, introducing a risk-based model for combating intentional tax evasion, and reducing the burden on businesses. **Discussion:** The problem of premature initiation of pre-trial investigations in criminal proceedings related to tax evasion has been clarified.

Key words: intentional tax evasion, tax audit report, initiation of pre-trial investigation.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В Україні питання щодо безпідставного відкриття проваджень за статтею 212 КК України [2], досліджувались такими юристами: О. Паламарчук, С. Ханін, О. Бабіч. Для ширшого розуміння та коректної інтерпретації спірних питань автором було також проаналізовано актуальну практику Верховного Суду України та практику Європейського Суду з прав людини.

Результати дослідження. Обов'язок внести відомості про кримінальне правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань та почати досудове розслідування встановлений ч. 1 ст. 214 КПК України [3]. Відмова від реєстрації заяви або повідомлення про злочин не допускається, що встановлено ч. 4 ст. 214 КПК.

Кримінальні правопорушення у сфері умисного ухилення від сплати податків характеризуються особливим

порядком виявлення. Такі злочини відносяться до кримінальних правопорушень у сфері здійснення господарської діяльності, а шкода наноситься інтересам держави та суспільства у формі фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних та більше розмірах. Виявити такі факти можуть як правоохоронні органи так і контролюючі органи, переважно органи виконавчої влади відповідальні за реалізацію фіскальної політики держави, тобто на час написання стаття органи Державної податкової служби.

Свого часу сформувалася негативна практика, що призвела до безпідставного початку досудового розслідування щодо платників податку, до необґрунтованого тиску на них шляхом проведення тимчасового доступу до речей та документів, обшуків, допитів, проведення негласних слідчих дій тощо, та викликала та викликає зараз пев-

ний резонанс серед представників бізнесу й у суспільстві в цілому.

Питання намагалися врегулювати законотворці, які в якості запобіжника безпідставного кримінального переслідування за кримінальні правопорушення, що пов'язані з умисним ухиленням від сплати податків, запропонували підставу для початку кримінального провадження – узгоджене грошового зобов'язання платника податків, яке може бути за результатами процедури адміністративного та/чи судового оскарження рішення контролюючого органу, прийнятого за актом податкової перевірки та яким визначено суму несплачених податків.

Прикладом таких намагань можна розглядати пропозиції щодо внесення змін до положень Кримінального кодексу України, Кримінально-процесуального кодексу України, Податкового кодексу України та інших законодавчих актів, які запропоновано законопроектом №3448 від 10.11.2015 р. [9], основною концепцією якого є ототожнення процедури настання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків зборів, інших обов'язкових платежів з процедурою завершення узгодження грошового зобов'язання.

Зокрема, цим законопроектом передбачалося, що для цілей ст. 212, 212-1 КК України під фактичним ненадходженням до бюджетів чи державних цільових фондів, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів мається на увазі несплата саме узгоджених грошових зобов'язань.

Додатково до цього, даним законопроектом, кримінальне провадження щодо ухилення від сплати податків підлягає закриттю протягом 5-ти робочих днів з моменту, як стало відомо про те, що грошове зобов'язання визначене податковим повідомленням-рішенням контролюючого органу: є неузгодженим; визнане протиправним та/або скасоване; сплачене у повному обсязі протягом встановленого законодавством періоду.

На нашу думку, такі ініціативи не відповідають принципам кримінального права. У якості доведення об'єкта кримінального правопорушення, дійсно узгоджене зобов'язання (самостійно чи внаслідок податкової перевірки) відповідає таким критеріям.

Об'єкт кримінального правопорушення у сфері умисного ухилення від сплати податків і зборів, має ознаки:

- суспільні відносини (власне об'єкт кримінального правопорушення) – узгоджене зобов'язання підтверджує фактичне ненадходження податків і зборів до державного бюджету, державних цільових фондів;

- предмет кримінального правопорушення – сума узгодженого податкового зобов'язання;

Потерпілий від кримінального правопорушення – держава, яка реалізує свої фіскальні функції.

Ніяким іншим чином, узгодження податкового зобов'язання не доводить наявності складу злочину так і інші його складові, що є очевидним з точки зору кримінального права та знайшло своє відображення у численних рішеннях Кримінального касаційного суду у складі Верховного суду.

Кримінальне провадження за статтею 212 КК України, метою якого є встановлення відповідного складу злочину та доведення винуватості особи відповідальної за сплату податків до бюджету та державних цільових фондів не має більше нічого спільного з притягненням особи до фінансової відповідальності за порушення в сфері податкового права.

Слід відзначити, що захист у кримінальному провадженні і оскарження дій, бездіяльності органів державної влади мають у своїй основі різні підходи зі сторони платника податків, особливо це стосується збирання та оцінки доказів. Так, для доведення розміру податків та зборів, які фактично не сплачені до бюджету та державних цільових фондів джерелом доказів є висновок експерта (судово-бухгалтерська експертиза). Акт перевірки чи навіть подат-

кове повідомлення рішення це документи, здобуті до початку кримінального провадження та є неналежними доказами у розумінні кримінального процесуального законодавства. У разі ж взяття за основу узгоджене податкове повідомлення-рішення, джерелом доказів є таке рішення і ґрунтується воно як правило на акті податкової перевірки та правомірності дій відповідних службових і посадових осіб податкового органу, які не несуть співмірної з експертом відповідальності та не використовують належні методики.

Відповідно до постанови Пленуму Верховного Суду України від 8.10.2004 р. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» [8] – умисне ухилення можуть здійснюватися різними способами, наприклад шляхом неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів, приховування об'єктів оподаткування тощо. Що ще раз свідчить про відсутність повної кореляції між узгодженим податковим зобов'язанням та умисним ухиленням від сплати податків та зборів. Разом з тим, ст. 212 КК України є бланкетною нормою, і вимагає встановлення факту порушення тих чи інших положень Податкового кодексу України (далі ПК України) [5], внаслідок чого відбулась несплата податків.

У той же час, встановлення порушень податкового законодавства здійснюється відповідно до приписів ПК України, а саме за наслідками податкових перевірок (фактичних, документальних та камеральних). У разі встановлення порушень податкового законодавства складають акт перевірки у якому і наводять обґрунтування висновків про порушення податкового законодавства, відповідно до ст. 86 ПК України.

В свою чергу акт перевірки не є документом який впливає на майновий стан суб'єкта господарювання та не створює ніяких наслідків, до моменту складання податкового повідомлення-рішення яке після спливу термінів для оскарження або внаслідок оскарження і документом, що підтверджує порушення податкового законодавства. Обидва документи, і акт і податкове повідомлення-рішення не можуть бути доказами по справі, як такі що здобуті до початку кримінального провадження.

Разом з тим, предметом злочину за ст. 212 КК України є фактичне ненадходження податків та зборів до бюджету, державних цільових фондів. Податкове повідомлення-рішення підтверджує наявність предмету злочину, що є складовою частиною об'єкту злочину.

Отже, у якості проміжного висновку можемо стверджувати, що акт податкової перевірки не може виступати доказом наявності предмета злочину за ст. 212 КК України. Таким предметом може бути лише відповідне узгоджене податкове повідомлення-рішення, внаслідок якого у платника виникає обов'язок сплатити до бюджету, державного цільового фонду узгоджене податкове зобов'язання.

Таким чином, для цілей застосування ст. 214 КПК України, основним джерелом встановлення обставин, що можуть свідчити про несплату податків внаслідок вчинення податкового правопорушення, може бути лише акт перевірки (ст. 86 ПКУ), складений за результатами проведеної податкової перевірки, види якої також визначені ПКУ (Глава 8).

Слід зупинитися на перевірках призначених ухвалами слідчого судді, що була поширеною практикою не так давно, що зумовлювалося оприлюдненням п/п 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 ПК України [5], яка діяла до 20.05.2020 р. але суперечила нормам кримінального процесуального законодавства. Крапку у цьому поставив Верховний Суд у справі № 234/8805/18 від 16 листопада 2021 року [7].

При цьому дуже важливим є розуміння того, що сам акт перевірки не є автоматичним підтвердженням вчинення

кримінального правопорушення (злочину) щодо ухилення від сплати податків, а є лише однією з обставин, що, поряд з іншими, можуть свідчити про наявність складу такого кримінального правопорушення (складу злочину).

Разом з тим, для підтвердження наявності ознак кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків, крім акту перевірки та узгодженого податкового повідомлення-рішення, які можуть свідчити лише про наявність предмету злочину та є одним однією із складових об'єктивної сторони злочину, повинні встановлюватись та досліджуватись інші обставини, що необхідні в теорії кримінального права для визначення складу такого кримінального правопорушення та характеризують суб'єктивну й об'єктивну його сторону, суб'єкт та об'єкт.

До прикладу, для висновку про наявність ознак кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків, крім вказаних документів, повинні бути відомості про інші обставини, що свідчать саме про ознаки такого кримінального правопорушення, про визначення конкретної посадової особи як суб'єкту злочину, присутність та форма умислу у такої особи на ухилення від сплати податків тощо.

Наявність прямого умислу на ухилення від сплати податків є ключовою складовою після встановлення об'єктивної сторони кримінального правопорушення. За умови підтвердження іншими доказами настання шкоди за ним, може свідчити лише про наявність такого кримінального правопорушення як халатність, а не умисне ухилення від сплати податків.

Отже, на нашу думку для початку досудового розслідування за ст. 212 КК України та внесення відомостей за вимогами ст. 214 КПК України до Єдиного реєстру досудових розслідувань, такі відомості повинні містити відомості про вчинення кримінального правопорушення, а не лише на підставі самого факту ненадходження коштів до бюджету, державного цільового фонду. На момент вирішення питання про початок досудового розслідування повинні бути встановлені інші обставини, які характеризують наявність ознак складу такого кримінального правопорушення та свідчать про його вчинення.

Предметом дослідження для встановлення об'єктивної сторони таких кримінальних правопорушень є умисні дії, направлені на ухилення від сплати податків і зборів, здійсненні в минулому. Такі дії можуть бути частково описані в акті податкової перевірки: але сам акт не є самодостатнім свідченням про наявність події злочину.

Саме по собі акт податкової перевірки може встановлювати обставини податкового правопорушення, визначає види несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів, способи та механізми такої несплати, містить документальні докази вчинення податкового правопорушення, визначає коло посадових осіб платника, відповідальних за несплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів тощо та може бути оглянутий, як окрема слідча (розшукова) дія та бути складовою матеріалів для експертного дослідження. Висновок експерта не може будуватись лише на акті податкової перевірки, а обов'язково на первинних документах, облікових реєстрах, фінансової та податкової звітності.

До обов'язкових кваліфікуючих ознак кримінальних правопорушень щодо ухилення від сплати податків відносять настання шкоди, яка визначена сумою несплачених податків у відповідні граничні терміни, що визначені законодавцем для кожного виду податку, а склад злочину у таких кримінальних правопорушеннях є закінченим саме у момент несплати податків у визначені терміни.

Під час доведення об'єктивної сторони злочину за ст. 212 КК України, стороною обвинувачення здобуваються докази, що можуть свідчити про дії, спрямовані на ухилення від сплати податків у визначені терміни, а не дії, пов'язаних із визначенням та стягненням грошового зобов'язання з платника податків.

Саме для застосування заходів адміністративного характеру для суб'єкта господарювання за наслідками допущених податкових правопорушень, що визначені в акті документальної перевірки, законодавцем встановлено спеціальну процедуру узгодження грошових зобов'язань та їх стягнення.

У контексті розглядуваної статті розглядається принцип презумпції невинуватості платників податків не тільки під час судового розгляду, а і на стадії досудового розслідування. Щодо застосовності практики ЄСПЛ до кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, загальні вимоги справедливості, що згадуються у статті 6 Конвенції можуть бути застосовані до проваджень щодо податкових порушень. Крім того стаття 6 Конвенції може бути визнана такою, що застосовується до стадії досудового слідства, яке провадить слідчий чи здійснює судовий контроль слідчий суддя, незважаючи на те, що деякі процесуальні гарантії, передбачені статтею 6 § 1, можуть не застосовувати («Вера Фернандес-Уїдобро проти Іспанії») (Vera Fernández-Huidobro v. Spain), §§ 108–114 [11]. Наталія Марчук, суддя Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду, на своєму семінарі зазначала: «Принцип презумпції невинуватості поширюється насамперед на стадію досудового розслідування. Від самого початку кримінального провадження і до завершення судового перегляду цей принцип має дотримуватись. Позиція ЄСПЛ щодо цього питання послідовна, немає коливань в один чи другий бік» [12].

Нами було проаналізовано статистику за січень-жовтень 2022 року, щодо кількості зареєстрованих кримінальних правопорушень за статтею 212 ККУ та результати їх досудового розслідування. Отже, згідно з даними звітами, маємо такі цифри: 308 проваджень відкрито, підозру вручено 16 особам, 0 скеровано до суду, 303 провадження закрито. Для порівняння, наводимо приклади тих самих звітів за інші роки: за січень-грудень 2018 року маємо такі показники: обліковано 1099 кримінальних правопорушень, закрито 256 кримінальних проваджень, 253 направлено до суду, винесено 39 обвинувальних актів. За січень-грудень 2020 року обліковано 910 кримінальних проваджень, закрито 124, а до суду направлено лише 10 [10]. Дані показники можуть говорити про не зовсім ефективну роботу відповідних органів, та реєстрацію кримінальних проваджень без наявності складу злочину або з іншими порушеннями.

О. Паламарчук, заслужений юрист України, вважає, що вказана негативна практика призводить до безпідставного початку досудового розслідування щодо платників податку, до необґрунтованого тиску на них шляхом проведення тимчасового доступу до речей та документів) обшуків, допитів, проведення негласних слідчих дій тощо, та викликає певний резонанс серед представників бізнесу й у суспільстві в цілому [4]. При цьому незважаючи на вимогу положень статті 214 КПК України щодо підстав початку досудового розслідування та внесення відомостей до ЄРДР, не встановлюються та не досліджуються інші складові злочину.

С. Ханін вказував у своїй статті, що склад кримінального правопорушення – це важливі ознаки які неможливо відокремити, чи не врахувати у повному обсязі. Неповнота чи відсутність хоча б однієї із ознак, встановлених чи передбачених законом для певного кримінального правопорушення, свідчить про відсутність цього кримінального правопорушення, тобто такого кримінального правопорушення не існує. Тільки вся сукупність встановлених кримінальним законом ознак може характеризувати певні суспільно небезпечні дії як кримінальне правопорушення [1].

У постанові Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду по справі № 761/20985/18 наголошено: «... якщо не було події кримінального правопорушення або в діях особи немає складу кримінального правопору-

шення, то за таких обставин кримінальне провадження не може бути розпочато. А якщо через помилку чи з інших причин таке провадження було розпочато, то воно негайно має бути припинено і з позиції вимог правопорядку, і з огляду на дотримання інтересів всіх учасників правовідносин» [6].

Підсумовуючи, ми сходимося на думці, що реєстрація кримінального провадження за ст. 212 КК України на підставі акту податкової перевірки не відповідає критеріям події злочину, з огляду на відсутність предмету злочину у вигляді ненадходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів у зв'язку з відсутністю будь-якого обов'язку у платника податку сплати узгоджених податкових зобов'язань.

Разом з тим, наявність узгодженого податкового повідомлення-рішення також не свідчить про наявність предмету злочину за ст. 212 КК України, адже донарахування податкових зобов'язань за наслідками перевірки не завжди свідчить про наявність умислу по ухиленню

від сплати податків, а лише про порушення вимог податкового законодавства та про неспроможність платника податків довести правильність відображення у звітності податкових зобов'язань.

І останньою важливою складовою, яка у сукупності із наведеним вище підлягає з'ясування ознак суб'єктивної сторони злочину, а саме проаналізувати акт податкової перевірки з метою встановлення осіб відповідальних за нарахування та сплату податків до бюджету, адже у разі визнання певних господарських операцій "безтоварними" або такими, що не підлягають до відображення у складі витрат, податкового кредиту з ПДВ це не може свідчити про умисел у будь-якій його формі.

Запровадження вказаних вище рекомендацій дозволить знизити навантаження на правоохоронні органи, запровадити ризикоорієнтовану модель боротьби з умисним ухиленням від сплати податків та знизить навантаження на бізнес, який зобов'язаний витратити ресурси на захист у таких безперспективних кримінальних провадженнях.

ЛІТЕРАТУРА

1. Годувальниця – стаття 212 ККУ – Юридична Газета. *Юридична газета – онлайн версія*. URL: <https://jur-gazeta.com/dumka-eksperta/goduvalnicya--statyia-212-kku.html> (дата звернення: 27.04.2023).
2. Кримінальний кодекс України : Кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III : станом на 15 квіт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 26.04.2023).
3. Кримінальний процесуальний кодекс України : Кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI : станом на 5 лют. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (дата звернення: 27.04.2023).
4. Особливості розмежування кримінального переслідування за ухилення від сплати податків з процедурою узгодження грошового зобов'язання | Рада адвокатів Київської області. *Рада адвокатів Київської області | та кваліфікаційно-дисциплінарна комісія адвокатури та Центр стажування та підвищення кваліфікації адвокатів*. URL: <https://radako.com.ua/news/osoblivosti-rozmezhuвання-kriminalnogo-peresliduvannya-za-uhilennya-vid-splati-podatkov-z> (дата звернення: 27.04.2023).
5. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 1 квіт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 27.04.2023).
6. Постанова Верховного Суду від 16.11.2021 р. у справі № 34/8805/18
7. Постанова Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду від 16.05.2019 р. у справі № 761/20985/18
8. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : Постанова Верхов. Суду України від 08.10.2004 р. № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#Text> (дата звернення: 27.04.2023).
9. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей кримінального провадження в податкових відносинах та питань адміністрування податків і зборів : від 10.11.2015 р. № 3448.
10. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. *Головна – Офіс Генерального прокурора*. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2> (дата звернення: 28.12.2022).
11. Рішення European Court of Human Rights від 06.01.2010 р. у справі № 74181/01.
12. Судам слід більш ретельно добирати формулювання у виразах щодо однієї особи, аби не порушити принцип презумпції невинуватості іншої особи – Наталя Марчук. *Верховний Суд*. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pokazniki-diyalnosti/navch_suddiv_graciv_aparativ_2021/1216636/ (дата звернення: 16.04.2023).