



Д. В. Каменський,
к.ю.н., доцент, доцент кафедри політології
та правознавства, Бердянський державний
педагогічний університет

ПИТАННЯ КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ВИМОГ ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ ТА США

Статтю присвячено вивченню особливостей кримінальної відповідальності за порушення вимог податкової оптимізації в Україні та США. На підставі порівняльного аналізу відповідних положень, а також з урахуванням напружень сучасної доктрини і судової практики автор акцентує увагу на схожих та відмінних підходах українського та американського законодавців у частині протидії протиправним схемам зменшення податкових зобов'язань.

Стаття посвячена изучению особенностей уголовной ответственности за нарушение требований налоговой оптимизации в Украине и США. На основании сравнительного анализа соответствующих положений, а также с учетом наработок современной доктрины и судебной практики автор акцентирует внимание на сходных и отличительных подходах украинского и американского законодателей в части противодействия протиправным схемам уменьшения налоговых обязательств.

The article is devoted to the study of specific issues of criminal liability for illegal tax optimization in Ukraine and the USA. Based on a comparative study of the main features of the relevant crimes, as well as provisions of modern doctrine and case law, the author reveals features that demonstrate similar and distinctive approaches of Ukrainian and American criminal laws in combating schemes to defraud proper tax administration through employment of tax minimization tools.

General features of an illegal tax fraud scheme are provided based on examples from case law and scientific comments. Blanket character of dispositions description of relevant criminal prohibitions is revealed, legislative mistakes and practical issues of application are thoroughly analyzed. Aiding and abetting in tax crimes as well as the role of tax consultants in fraudulent schemes are examined by the author. It is demonstrated that because of the more complicated nature of tax evasion through illegal tax planning such crimes are mostly committed by groups of individuals. Some of the most common examples of illegal tax optimization are mentioned in the article. Issues of employing foreign tax shelters in order to commit tax evasion are also examined.

Based on comparative analyses of relevant provisions and also relying on current U.S. and Ukrainian legal developments the author comes to the general conclusion that despite some legal and law enforcement similarities American approach to combating illegal tax planning schemes is much more effective, progressive and pragmatic than the one offered in Ukraine.

Ключові слова: податкова оптимізація, ухилення, судова практика, шахрайська схема, злочин.

Сьогодні питання ефективної протидії шахрайським махінаціям, пов'язаним із несплатою податків, попередження маніпуляцій з порядком справляння обов'язкових платежів, а також пошуку ефективних підходів до відмежування правомірної податкової оптимізації від злочинного ухилення від сплати податків залишаються актуальними в усьому світі. США та Україна при цьому не є винятками.

Податкова оптимізація (унікнення, мінімізація) як ефективний механізм фіскального планування визнається урядами практично всіх демократичних держав світу. Здебільшого таке визнання має негативний «присмак», адже схеми оптимізації зазвичай являють собою загрозу принципам інтегрованості, рівності і справедливості, що притаманні сучасним податковим режимам.

Податкова оптимізація, на відміну від ухилення від сплати податків, полягає у використанні платником податків дозволених чи не заборонених законодавством способів зменшення суми податкових платежів. У такому разі дії платника податку не є податковим правопорушенням чи злочином і, відповідно, не тягнуть за собою несприятливі наслідки для платника податку на кшталт донарахування податків, а також накладення фінансових санкцій і нарахування пені.

Нагадаємо, що ст. 67 Конституції України безпосередньо закріплює обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом. Водночас буквальне тлумачення цього положення Основного Закону, а також звернення до властивого правовій державі принципу – «дозволено все, що

прямо не заборонено законом» – дозволяють дійти логічного висновку про те, що податкова оптимізація є цілком законним і таким, який перебуває у межах правового поля, проявом поведінки платника податку.

На жаль, вітчизняний Податковий кодекс (далі – ПК України) не пропонує визначення і взагалі не звертається до поняття «податкова оптимізація» або його синоніму, хоча цілком очевидно, що воно могло б стати важливим юридичним орієнтиром під час здійснення суб'єктами податкових правовідносин своєї поточної діяльності. У науці податкового права під податковою оптимізацією традиційно розуміється зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, що охоплюють повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг. Очевидно, що наголос у цій дефініції повинен ставитися саме на правомірність дій учасника податкових відносин. Інакше поведінка платника може вийти за межі дозволеної законом чи навіть набути ознак злочинного ухилення (ст. 212 КК України).

Зауважимо, що, на відміну від деяких інших кримінально-правових норм, ст. 212 КК України, так само, як і § 7201 Кодексу внутрішніх доходів США (далі – ПК США), не містить указівки на незаконність передбаченої нею поведінки належного суб'єкта, а тому зберігається небезпека охоплення кримінально-правовою репресією випадків податкової мінімізації (оптимізації). За такого відверто «гумового» підходу до визначення меж злочинної поведінки, закріпленого у чинній редакції ст. 212



КК України, платника податків можуть звинуватити у здійсненні діяльності, унаслідок якої держава зазнає майнових втрат, яких не було б, якби він діяв так, як інші, і не був таким «розумним». Вважаємо, що таке занадто широке тлумачення кримінального закону порушує один із основних принципів правового суспільства – «дозволено все, що прямо не заборонено законом» [1, с. 85–86].

Потрібно визнати, що однозначне розмежування понять «податкова мінімізація» та «податкове ухилення» також є справою нелегкою, у т. ч. і з огляду на відсутність їх нормативних визначень. Лише в одному сучасному дослідженні проблем оподаткування наводиться 20 різних авторських тлумачень поняття «податкове планування» [2, с. 121]. За таких обставин заслуговує на підтримку, на наш погляд, висловлена деякими фахівцями наукова позиція щодо нагальної потреби у розмежуванні правомірної податкової оптимізації та протиправного ухилення від оподаткування саме в легальному порядку – шляхом розкриття поняття «податкова оптимізація» у примітці до ст. 212 КК України.

У юридичній літературі США міститься чимало дефініцій терміна «податкове планування». При цьому федеральне податкове законодавство, як і ПК України, поки не пропонує офіційного визначення цього поняття. Той факт, що норми ПК США (наприклад, §§ 269A, 6662(d)(2)(C)(ii)) не розкривають поняття «уникнення» та «ухилення», лише ускладнює юридичну оцінку дій платників податків. Американська судова практика у неоднозначних ситуаціях, пов'язаних із відмежуванням податкової оптимізації від податкового ухилення, головним критерієм визнає суб'єктивне ставлення платника до виконання вимог податкового закону: якщо наявні фактичні обставини, що підтверджують відверту впевненість платника податків у правомірності своєї позиції, навіть якщо вона і не відповідає змісту окремих регулятивних положень ПК США, особа не буде визнаватися винною у злочинному ухиленні від сплати податків. Разом із тим, якщо платник податків усвідомлює, що його дії явно виходять за межі або прямо суперечать вимогам регулятивного законодавства, він може бути визнаний винним в ухиленні від сплати податків. Таким чином, суб'єктивне ставлення платника податків до своєї поведінки з юридичного погляду бере гору над властивим федеральному податковому законодавству США принципом – «є факт порушення – є підстава для настання юридичної відповідальності».

Американські юридичні словники тлумачать уникнення оподаткування як використання особою дозволених законодавством можливостей податкового планування з метою зменшення фіскальних зобов'язань [3, с. 705]. Як слушно зауважив суддя апеляційного суду другого округу Дж. Хенд в окремій думці у справі «Комісіонер проти Ньюмана» (1947 р.), ніхто не повинен, виконуючи свій громадянський обов'язок, сплачувати більше, ніж того вимагає закон, адже податки – це вимушені відрахування, а не добровільні внески [4].

Федеральній правозастосовній практиці відомі випадки, коли провести межу між двома видами

юридично значущої поведінки платників податків дуже важко або взагалі неможливо. На цю обставину звертає увагу й американська дослідниця П. Морган, яка причину існування вказаної проблеми вбачає у надмірній складності податкових законів [5, с. 4].

Зауважимо, що, на відміну від деяких інших кримінально-правових норм, ст. 212 КК України, так само, як і § 7201 ПК США, не містить указівки на незаконність передбаченої нею поведінки належного суб'єкта, а тому зберігається небезпека охоплення кримінально-правовою репресією випадків податкової мінімізації (оптимізації). За такого відверто «гумового» підходу до визначення меж злочинної поведінки, закріпленого у чинній редакції ст. 212 КК України, платника податків можуть звинуватити у здійсненні діяльності, унаслідок якої держава зазнає майнових втрат, яких не було б, якби він діяв так, як інші, і не був таким «розумним». Вважаємо, що таке занадто широке тлумачення кримінального закону порушує згаданий вище принцип правового суспільства – «дозволено все, що прямо не заборонено законом».

Звичайно, податкове планування (оптимізація) позначає цілу сферу податкового права: оподаткування інвестиційної діяльності, час реалізації господарських операцій, відносини із зарубіжними контрагентами, використання зон із пільговим режимом оподаткування тощо. Ураховуючи кримінально-правову спрямованість запропонованої наукової статті, власне регулятивні аспекти податкового планування залишаються поза нашою увагою. При цьому вони відіграють неабияку роль у процесі кваліфікації відповідних посягань, що, звертаючись до вітчизняної кримінально-правової термінології, указує на бланкетний характер федеральних податкових заборон.

Цікаво, що у США питання юридичного консультування у сфері діяльності зон із пільговим режимом оподаткування (податкових гаваней) врегульовані нормативно – на рівні Циркуляру Мінфіну (Держказначейства) США № 230. Цей документ визначає податкову гавань як фінансову інвестицію, основною або значною метою якої є оптимізація оподаткування, а саме: 1) збільшення дозволених витрат для зменшення оподаткованого доходу за рік або 2) підвищення податкових кредитів (знижок, зменшень) для зменшення податку, що справляється за рік. Це визначення містить як об'єктивний, так і суб'єктивний елемент. Об'єктивний визначає збільшені витрати або податкові кредити. Водночас суб'єктивний елемент встановлює, чи є ці витрати або кредити основною або значною метою інвестиції. Консультацією з питань податкової гавані (англ. – tax shelter opinion) визнається юридична порада, яку податковий консультант (юрист) надає з питань податкових аспектів такої інвестиції, включаючи можливі ризики, і яка може бути поширена серед необмеженої кількості потенційних клієнтів. По суті, це є рекламним податковим планом, що полягає у вирішенні питання зменшення своїх податкових зобов'язань шляхом здійснення ряду спеціальних фінансових трансакцій, пов'язаних між



собою.

Циркуляр Мінфіну висуває обов'язкові вимоги до консультантів із питань податкових гаваней: 1) ретельно перевірити фактичні обставини і не будувати консультацію на необґрунтованих припущеннях; 2) чітко виділити факти, на яких базуватиметься висновок, і не покладатися на необґрунтовані юридичні аргументи; 3) переконатися, що всі матеріальні факти (а це факти, що прямо впливають на кінцевий податковий результат – відсотки, база оподаткування, податкові знижки, кредити, пільги і т. д.) були уважно вивчені і правильно використані; 4) намагатися чітко вказати на те, що інвестор – платник податків (користувач податкової схеми), швидше за все, виграє за кожним матеріальним фактом схеми (мається на увазі, що виграє в потенційному судовому або адміністративному спорі); 5) намагатися у всіх випадках встановити, що податкове законодавство підтримує і схвалює викладені схеми оптимізації; 6) докласти розумних зусиль для того, щоб забезпечити відповідність між рекламними матеріалами схеми податкової гавані, з одного боку, та юридичною природою і «межами» схеми податкової оптимізації – з іншого.

Санкції за порушення цих вимог (а саме за недбалу, некомпетентну і таку, що ганьбить честь професії, поведінку, за порушення вимог податкового законодавства, за шахрайські дії проти наявних і потенційних клієнтів) є переважно дисциплінарними, серед них: громадська догана, тимчасове призупинення податкової практики або навіть скасування адвокатської ліцензії [6]. Водночас закон регламентує і випадки одночасного кримінального переслідування нечесного податкового консультанта, а також дисциплінарного провадження. Далі пропонуємо звернути увагу на деякі особливості притягнення податкових помічників до кримінальної відповідальності у США.

Американська статистика свідчить, що здебільшого співучасниками у федеральних податкових злочинах стають саме податкові помічники. Це професійні аудитори, податкові юристи, колишні спеціалісти Служби внутрішніх доходів (федерального податкового органу, далі – СВД), працівники спеціалізованих юридичних та аудиторських фірм, які допомагають у складанні близько 60 % поданих щороку декларацій. Зазначені особи здійснюють два основні види діяльності: 1) надання платникам податків інформації та кваліфікованих консультацій з питань оподаткування; 2) безпосереднє складання податкових декларацій. Податкові помічники на деклараціях обов'язково ставлять свій підпис і у такий спосіб засвідчують персональну відповідальність за достовірність наведених у декларації відомостей. Юридичною підставою відповідальності таких «помічників-спеціалістів» виступає § 2 розділу 18 Зібрання законів США (далі – КК США), а також § 7206(2) ПК США. Нерідко на практиці консультанти обвинувачуються в ухиленні від сплати податків чи в іншому податковому злочині разом зі своїми клієнтами за розроблення незаконних схем податкової оптимізації, надання незаконних порад, допомогу у складанні завідомо неправдивих подат-

кових декларацій.

Очевидно, що ключове запитання в контексті кримінально-правової оцінки податкового планування повинне звучати так: чи можна створити ефективні правові критерії відмежування некримінальної податкової оптимізації від кримінального караного податкового ухилення? Відповідь на нього є непростотою і, з урахуванням результатів опрацювання матеріалів відповідної судової практики, напевне, буде різнитися у кожній конкретній податковій справі. Тут доречно послатися на обстоювану Верховним Судом США позицію, відповідно до якої у кримінальних справах особа, яка своїми діями свідомо і цілеспрямовано «підійшла» до межі дії кримінально-правової заборони, повинна усвідомлювати ризик притягнення до кримінальної відповідальності у разі «перетинання» цієї межі [7]. Видається, що правило повинне поширюватися і на досліджувану нами проблематику: платник податків, реалізуючи схему податкової оптимізації, повинен усвідомлювати потенційні ризики і наслідки своєї поведінки, якщо він, прагнучи максимально зменшити свої податкові зобов'язання, «перетне» межу між сферами дозволеної і забороненої податковим законом поведінки.

Оскільки податкові оптимізатори можуть помилятися щодо правомірності своєї поведінки та додержання вимог регулятивного законодавства, вони можуть бути звільнені від кримінальної відповідальності, якщо доведуть відверте та чесне незрозуміння вимог закону. Дійсно, американська кримінально-правова доктрина, посилаючись на ряд рішень Верховного Суду США, створила і запровадила прецедентний виняток із загальної презумпції правової обізнаності особи. Особливо помітно цей виняток знайшов своє втілення під час розгляду кримінальних податкових справ [8, с. 177].

Так, у справі «Сполучені Штати проти Крітізера» (1974 р.) апеляційний суд четвертого округу підтвердив, що у тих випадках, коли зміст закону є занадто розмитим чи навіть спірним, вважається, що підсудний не мав фактичного наміру його порушити [9]. У цій справі платник податків одержав від двох федеральних органів – СВД та Бюро зі справ індіанців – два протилежні висновки щодо визнання доходу від оренди земель на території індіанської резервації оподатковуваним. Через спірне тлумачення норм податкового законодавства з боку двох державних установ платник податків цей дохід не задекларував, фактично приховавши важливу фінансову інформацію від контролюючого органу. Суд дійшов висновку, що, урахуовуючи фактичні обставини справи, таке недекларування не можна визнати кримінально караним. Аналогічно нові питання, пов'язані із застосуванням положень податкового законодавства, а також нетипові юридичні колізії розглядаються судами як обставини, що унеможливають кримінальне переслідування за податкове шахрайство.

Проведене у межах наукової статті дослідження особливостей притягнення до кримінальної відповідальності за порушення вимог податкової оптимізації у федеральному законодавстві і юридичній