

УДК 343.359.2:336.22.02

Хоменко Володимир Петрович –
кандидат юридичних наук,
здобувач Національної академії
внутрішніх справ

ЗЛОЧИНИ У ФІСКАЛЬНІЙ СФЕРІ: ПРОБЛЕМИ ПРИТЯГНЕННЯ ДО КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Здійснено юридичний аналіз злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України (Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)). Визначено проблеми, що стосуються притягнення осіб до кримінальної відповідальності за вказаний злочин. Висвітлено юридичний та економічний аспекти функціонування системи оподаткування в державі, шляхи оптимізації наповнення бюджету, напрями вдосконалення протидії несплаті податків як кримінально-правового, так і фіскального характеру.

Ключові слова: злочини у фіскальній сфері; кримінальна відповідальність; податок; збір; податкове зобов'язання; податковий компроміс; податкова оптимізація; податкове планування.

Виклики, що на сучасному етапі постають перед державою, вимагають достатнього фінансового забезпечення. Основним джерелом грошових коштів, спрямованих на фінансування необхідних для становлення країни заходів, що пов'язані з реформуванням силових структур, судової та освітньої системи, підвищенням обороноздатності, є Державний бюджет. Безумовно, Україна очікує значних надходжень від різноманітних грантових програм, заснованих на конкурентоспроможних вітчизняних розробках та досягненнях. Саме вони можуть слугувати альтернативними джерелами надходження грошових коштів.

Однак на сучасному етапі, з урахуванням геополітичних процесів, проблемними залишаються питання реалізації

визначених програм для забезпечення достатніх і своєчасних бюджетних надходжень. Так, здійснений аналіз бюджету України за останні роки підтвердив значне його недовиконання за доходами, основою яких є податкові надходження [1–2]. Такий стан спостерігається, незважаючи на передбачені Податковим кодексом (ПК) України [3] штрафні санкції за недоплату податків та несвоєчасне подання податкової звітності.

Ситуація не покращується й із запровадженням кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що передбачено ст. 212 Кримінального кодексу (КК) України [4]. Так, аналіз статистичних показників Генеральної прокуратури України щодо кількості зареєстрованих кримінальних правопорушень та результатів їх досудового розслідування [5] в частині фіскальних злочинів дає змогу зробити низку невтішних висновків. З 1 801 кримінального провадження за ст. 212 та 212–1 за 2015 р. було закрито 1 086. А винесення обвинувального висновку отримали лише 58 справ, що становить трохи більше 3 %.

Звільнення від кримінальної відповідальності відбувається після внесення особою коштів до бюджету в якості погашення виявлених податкових боргів та недоплачених податків. Іншими словами, коли особа усвідомлює, що їй загрожує кримінальна відповідальність, то вона починає сплачувати податки в повному обсязі.

Як уже було зазначено, переважну більшість кримінальних проваджень фіскального характеру за 2015 р., а саме – 1 086 було закрито. Таким чином, ефективність застосування ст. 212 КК України для притягнення до кримінальної відповідальності за недоплату податків та зборів (обов'язкових платежів) є досить сумнівною. Тому можемо констатувати, що нині в Україні відсутній дієвий кримінально-правовий механізм контролю за виконанням бюджету.

Постає запитання: чи не є ст. 212 КК України лише інструментом спонукання до сплати податків? Щоб відповісти на нього, потрібно детально проаналізувати чинну систему оподаткування країни, а точніше – технологію адміністрування податків. Причому потрібно виділити дві групи причин –

об'єктивні й суб'єктивні, що не сприяють сплаті податків у повному обсязі та ускладнюють процедуру притягнення суб'єктів підприємницької діяльності до відповідальності.

Об'єктивні обставини створила власне держава у вигляді:

1) розробленої та прийнятої у сфері господарювання системи альтернатив ведення бухгалтерського обліку (так званої облікової політики);

2) різноманітності моделей оподаткування зі складним механізмом адміністрування податків.

Розглянемо більш детально виокремлені напрями.

Можливість суб'єктів підприємництва створювати власну систему методів облікового відображення господарських операцій є потенційним інструментом формування заданої суми фінансового результату. Управління рівнем витрат дає змогу отримати та відобразити у фінансовій бухгалтерській звітності вигідний для власника результат господарської діяльності. До того ж, це здійснюється за допомогою передбачених законодавством методів. Так, альтернативність передбачена в системі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України, а також у Міжнародних стандартах звітності та бухгалтерського обліку, на яких ґрунтується бухгалтерський облік акціонерних компаній України. Відповідно до вказаних стандартів, власник суб'єкта господарювання повинен знати, якого результату діяльності він прагне. Сукупність наведених у стандартах методів оцінки складових активу та пасиву підприємств, розподілу витрат між періодами, визнання доходів і здійснення інвестицій надає можливість отримати запрограмований показник прибутку або збитку.

З 2015 р. в ПК України визначено, що фінансова звітність є базою для сплати основного податку (на прибуток) з окремими податковими коригуваннями. Окрім того, з положень ПК України вилучено поділ діяльності на господарську та негосподарську. Це є явним механізмом

моделювання* фінансового результату, з якого буде сплачено податок на прибуток. Єдиною умовою залишається належне документальне обґрунтування понесених витрат, наприклад на соціальні елементи господарської діяльності (спортивні комплекси, дитячі садки, корпоративні вечірки, обладнання офісів тощо). Тобто елемент креативності у визначенні сплати податків закріплено на державному рівні, що зумовлює суттєве зменшення податкових платежів.

Нині в економічній науці виділяють дві концепції співіснування систем бухгалтерського та податкового обліку: континентальну й англо-американську. Проте на практиці важко, а інколи й неможливо, однозначно визначити модель, яку застосовують у тій чи іншій державі [6, с. 156–158].

Ще декілька років тому фахівці наголошували на тому, що в Україні досить складно вести відокремлено бухгалтерський та податковий облік. На сучасному етапі, в умовах недовиконання бюджету й гострого дефіциту фінансових ресурсів, більшість оскаржень рішень фіскальних органів щодо нарахованих штрафів засвідчує про те, що відокремленість системи бухгалтерського обліку від податків є більш зручною умовою для здійснення контролю повноти податкових платежів та чіткості формування доказової бази під час розслідування фіскальних кримінальних проваджень.

Очевидно, законодавці сподівались, що лібералізація підходів до ведення обліку забезпечить більші податкові надходження та зменшить обсяги тіньового бізнесу. Проте практика підтверджує, що цей процес значно ускладнено несистемністю фіскальних органів у політиці адміністрування податків, а також частою подвійністю трактування спірних податкових норм. Останній чинник є визначальним у фіскальній поведінці платників податків, оскільки вже на ментальному

* Досить часто в економічній літературі налягають на іншому терміні – «маніпулювання». У зв'язку з тим, що коригування відбувається законними методами впливу на фінансовий результат, недоцільно брати до уваги фіктивність чи фальсифікацію, які б стали порушенням чинного законодавства.

рівні сформував поведінку перестороги й уникнення повних податкових платежів.

Ще однією причиною уникнення кримінальної відповідальності є наявність декількох систем оподаткування. Дійсно, за останні 15 років в Україні було створено зручну систему вибору умов сплати податків. Насамперед це стосується малого та середнього бізнесу, для яких спрощена система оподаткування – сплата єдиного податку – значно скорочує витрати на обрахування та сплату податків і подання звітності.

Водночас складність механізму розрахунку та сплати податків за загальною системою оподаткування (передбачено сплату всіх податків відповідно до виду бізнесу підприємства) зумовлює не лише ухилення суб'єктів господарювання від повного внесення податків до бюджетів або достовірного та об'єктивного визначення бази оподаткування, а й призводить до використання спрощеної системи з метою зменшення податкових платежів. Ці схеми активно функціонують у межах законодавства. Тому часто буває так, що великі торговельні центри або виробничі об'єднання, які належать одному власникові, сплачують мізерну суму податку.

Зазначені схеми «законного» уникнення податків не тільки ускладнюють наповнення бюджету, а й слугують захисним буфером непрягнення до відповідальності (особливо кримінальної) за несплату податків. Результати роботи фіскальних та правоохоронних органів упродовж останніх шести років дали змогу значно оптимізувати бухгалтерське, податкове та господарське законодавство, що зменшило кількість дієвих схем законної оптимізації сплати податків. Однак динаміка податкового боргу щороку зростає. Податкова система не лише не заохочує, а в низці випадків навіть перешкоджає зусиллям підприємства щодо розвитку власного виробництва.

Варто зауважити, що на певному етапі спостерігалось поліпшення. Так, за результатами дослідження «Ведення бізнесу – 2013» Україна не просто покращила свою позицію на 15 пунктів, посівши 137 місце зі 185 країн, а й увійшла до списку із 23 країн

світу, які стали найбільшими реформаторами умов ведення бізнесу у 2011–2012 рр., котрі оцінює цей рейтинг. Однак максимальної гостроти зазначене питання набуло протягом останніх двох років.

Потрібно зазначити, що в процесі реформування системи оподаткування в Україні важливою проблемою є не лише рівень податкового навантаження, а й оптимальне поєднання прямих і непрямих податків. Упродовж останніх років можна простежити тенденцію до збільшення частки прямих податків, що відповідає практиці розвинутих країн. Непрямі податки є більш зручними для фіскальних органів з позиції стягнення, однак, їх сплата лягає тягарем на плечі кінцевого споживача. Таким чином, переважання справедливих прямих податків буде сприяти уникненню негативних наслідків [7].

Важливість оптимального податкового навантаження на законодавчому рівні є зрозумілою, але також досить важливим є правильне відображення надходжень та витрат підприємства. Помилки в процесі нарахування податку й визначення податкової бази, неправильне заповнення платіжних документів призводять до автоматичного виникнення недоїмки зі сплати податку. Переплата податків, так само як і їх несплата, спричиняє проблеми під час розрахунку майбутніх платежів. До того ж, оскільки практика переплат не відпрацьована, проблеми виникають на законодавчому та практичному рівнях.

Кризу адміністрування податків поглиблюють постійна зміна податкового законодавства, що призводить до необізнаності платників податків щодо його нововведень, а також несвоєчасне та неоднозначне доведення інформації про правила розрахунку та сплати податків. Так, Державна фіскальна служба (ДФС) України щоденно продукує десятки листів із роз'ясненнями порядку застосувань певних положень ПК України [8], водночас розміщуючи власне трактування ПК України в Загальному інформаційному ресурсі, відкритому для вільного доступу всіх платників. Проте стосовно спірних питань позиції фахівців ДФС України досить часто різняться.

Особливу увагу потрібно звернути на систему електронного адміністрування податку на додану вартість (ПДВ). Її поспішне введення без належної технічної та методологічної підготовки як платників, так і ДФС України, призвело до зловживань і порушень господарських контрагентів, значних недоплат ПДВ суб'єктами господарювання. Уведення електронного адміністрування акцизного податку з 1 березня 2016 р. може спричинити погіршення зручності відносин із податковими органами. Кількість програм із фіксування первинних документів, що підтверджують нарахування податку та передбачають їхню щоденну реєстрацію в Єдиному державному реєстрі, який веде ДФС України, буде лише зростати.

Безперечно, ДФС України звітує про те, що тотальні системи контролю за сплатою ПДВ підвищили рівень надходжень до бюджету. Однак, згідно з дослідженнями громадських організацій сфери бізнесу, досить значним залишається рівень відмови від статусу платника ПДВ. Це означає, що суб'єкти підприємницької діяльності знову вдаються до оптимізації шляхом розділення бізнесу на невеликих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Іншими словами, повертається система «законної» оптимізації – зменшення суми податків.

Загальний підхід до сплати податків погіршує також недостатня якість податкових перевірок, коли більшість результатів оскаржують у судовому порядку.

Навіть після Революції гідності Україна залишається однією з найбільш корумпованих країн світу, посідаючи 142 місце зі 175. Такі показники свідчать про те, що, незважаючи на трансформації у владі, загальні корупційні схеми не змінилися. Прийняті антикорупційні закони 14 жовтня 2014 р. є лише фундаментом для майбутніх змін [9].

Увесь цей загал чинників досить негативно впливає на результативність розслідувань щодо кримінальних правопорушень фіскального характеру, а також часто унеможливорює застосування та збір доказової бази під час розслідування фіскальних злочинів за ст. 212 КК України.

Розглянемо більш детально окремі складові юридичної характеристики ст. 212 КК України.

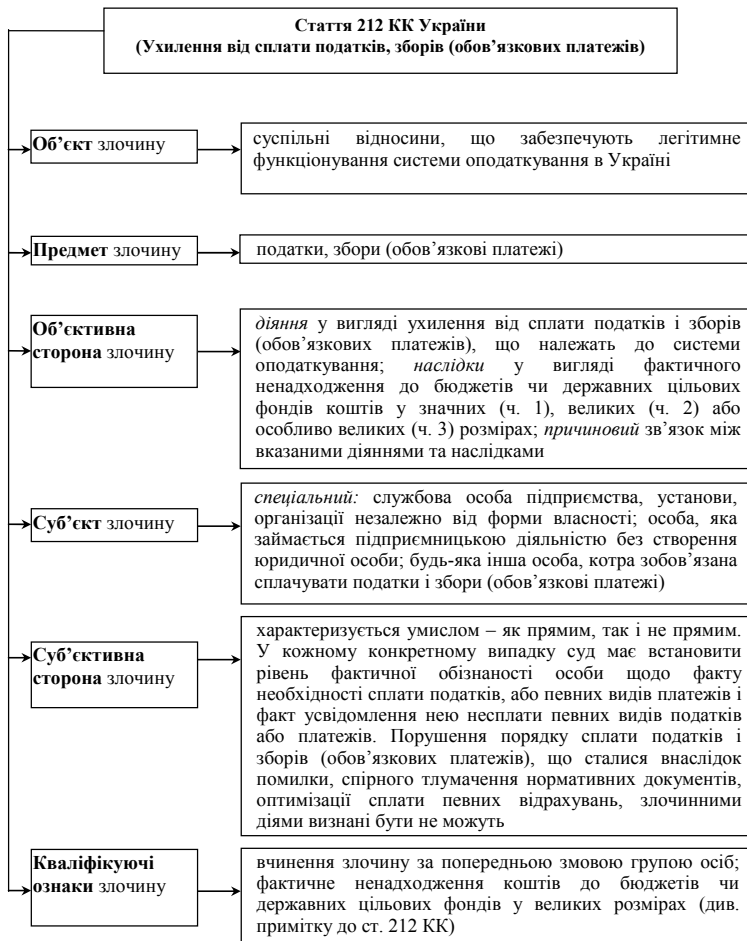


Рис. 1. Стаття 212 КК України

Безпосереднім об'єктом злочину є суспільні відносини, що забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України, тобто дотримання встановленого

порядку оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) до державного та різних форм місцевого бюджетів.

Порядок нарахування та внесення до бюджетів податків і зборів різних рівнів регулюється нормами ПК України.

Предметом злочину є податки, збори (обов'язкові платежі). Згідно зі ст. 6 ПК України, **податок** – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу.

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, за умов отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок учинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значущих дій.

Визначальним поняттям розрахунків за податками та зборами є *податкове зобов'язання* – сума коштів, яку платник податків, наприклад податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету в якості податку або збору на підставі, у порядку та в строки, що передбачені податковим законодавством (зокрема сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

Сума податкового зобов'язання є об'єктом контролю податкових органів. Основними способами викривлення податкового зобов'язання є:

порушення під час визначення кола платників податку (з моменту введення в дію ПК України найбільш поширеними порушеннями є несвоєчасна реєстрація платником ПДВ, а також неправильне визначення групи платників єдиного податку на спрощеній системі оподаткування, що призводить до заниження суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету);

неналежне документальне оформлення операцій (ПК України передбачено необхідність повного документального обґрунтування будь-яких операцій, пов'язаних зі сплатою конкретного податку, за допомогою складання бухгалтерських документів). Здійснений аналіз судових справ засвідчує, що нарахування штрафів і притягнення до відповідальності

відбуваються у зв'язку з неналежним документальним забезпеченням дій у межах господарських операцій, серед яких: відсутність і неправильне оформлення документів: від укладання договору до відображення результатів договірної діяльності у податковій та фінансовій звітності; неподання податкової звітності або її викривлення;

порушення у процесі здійснення операцій, які звільнені від ПДВ або не є господарською діяльністю, завищення витрат під час обчислення податку на прибуток, надання незаконних пільг із податку з доходів фізичних осіб, здійснення незаконних операцій платниками єдиного податку (тобто не передбачених у свідоцтві платника останнього);

умисне заниження об'єкта оподаткування без використання вищезазначених механізмів;

несплата або несвоєчасна сплата податків до бюджету.

Нині досить поширеними поняттями є «податкова оптимізація» та «податкове планування». Ще декілька років тому представники ДПС України пов'язували їх із порушеннями щодо сплати податків. Однак чинним законодавством передбачено низку положень, використання яких дає змогу забезпечити оптимальний розмір податкового навантаження, про що йшлося вище. Процес податкової оптимізації спрямовано на розвиток підприємництва завдяки помірній сумі податкових навантажень. При цьому основними вимогами є своєчасне та повне документальне оформлення операцій, дотримання відповідних норм законодавства України.

Передбачений ст. 212 КК злочин є *закінченим* із моменту настання наслідку – фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені в строки та в розмірах, визначених законодавством, тобто з нуля годин наступної доби після настання строку, до якого мав бути сплачений податок чи збір. Якщо строк сплати пов'язаний із фактичним виконанням певної дії, то злочин буде вважатися завершеним із моменту фактичного ухилення від виконання такої дії (наприклад укладення угоди або договору). Таким чином, склад злочину є *матеріальним*.

Розміри збитків від цього діяння, яке передбачає кримінальну відповідальність особи, можуть відрізнятись, що визначено в примітці до ст. 212 КК України. У ній встановлено, що *значний розмір коштів* потрібно розуміти як суми податків, зборів (обов'язкових платежів), які в понад тисячу разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, *великий розмір коштів* – як суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що в понад три тисячі разів перевищують визначений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, а *особливо великий розмір коштів* – як суми податків, зборів (обов'язкових платежів), які в понад п'ять тисяч разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Суб'єкти злочину можуть бути об'єднані однією загальною категорією – «*платник податків, зборів (обов'язкових платежів)*».

Згідно зі ст. 15 ПК України, платниками податків є фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їхні відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування відповідно до положень Кодексу та інших податкових законів, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів.

У ПК України виділено таку категорію, як *великі платники податків* – юридичні особи, обсяг доходу яких від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 млн грн або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує 20 млн грн (пп. 14.1.24 ст. 14 ПК України). Необхідність виокремлення таких підприємств пов'язана з особливостями адміністрування розрахунків за податками.

Окрім того, згідно з ПК України, усіх платників податків можна розподілити на *три групи ризику*: високий, середній і незначний. Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіку не частіше одного на три

календарні роки, із середнім – не частіше, ніж раз на два календарні роки, а з високим – не частіше одного разу на календарний рік (п. 77.2 ст. 77 ПК України). Здебільшого ступінь ризику визначається на основі наявності підстав для проведення позапланової перевірки (ст. 78 ПК України).

Частинами 4 та 5 ст. 212 КК України передбачено спеціальні види звільнення від кримінальної відповідальності.

У ч. 4 ст. 212 КК України йдеться про те, що особа, яка вчинила діяння, передбачені ч. 1, 2 або 3 (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала збитки, завдані державі несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Особа, яка вчинила такий злочин, може претендувати на цей вид звільнення від кримінальної відповідальності, лише у випадку, коли вона вчинила його вперше. Аналізований злочин можна вважати вчиненим уперше в чотирьох випадках: особа раніше взагалі не вчиняла цього злочину; особа вчинила злочин, однак її було звільнено від кримінальної відповідальності за нього; на момент учинення нового злочину судимість за раніше скоєний злочин, передбачений ч. 1 чи 2 ст. 212 КК України, було знято або погашено в установленому законом порядку; за раніше пред'явленим обвинуваченням особу було виправдано судом.

Притягненням до кримінальної відповідальності необхідно вважати випадки, передбачені главою 22 «Повідомлення про підозру» Кримінального процесуального кодексу України.

Реалізація положення ч. 4 ст. 212 КК України щодо звільнення від кримінальної відповідальності ускладнюється, якщо *факт несплати* було виявлено під час перевірки, призначеної в результаті розслідування за вже відкритим кримінальним провадженням.

Податковим законодавством передбачено, що результати податкової перевірки має бути викладено в акті перевірки, який містить виявлені порушення чинного податкового законодавства і

може бути оскаржений (п. 86.2–86.4 ст. 86 ПК України). Відповідно до п. 6.3 Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації від 22 грудня 2010 р. № 984, в акті не передбачено визначення виду й розміру штрафних (фінансових) санкцій за встановлені порушення.

Після закінчення визначеного строку оскарження результатів перевірки, згідно з п. 86.8 ст. 86 ПК України, платникові надсилають податкове повідомлення-рішення, де зазначено суму визначених грошових зобов'язань. Відповідно до пп. 14.1.39 ст. 14 ПК України, грошове зобов'язання платника податків – це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства (контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи), а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Вказану процедуру додатково регламентовано п. 116.1 ст. 116 ПК України: у разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, платнику надсилають (вручаються) податкові повідомлення-рішення.

Пунктом 86.9 ст. 86 ПК України передбачено, що коли грошове зобов'язання розраховується органом державної податкової служби за результатами перевірки, призначеної відповідно до кримінально-процесуального закону або Закону «Про оперативно-розшукову діяльність», то податкове повідомлення-рішення не приймається до дня набуття чинності відповідним рішенням суду. Матеріали перевірки разом із висновками органу державної податкової служби передають правоохоронному органу, який призначив перевірку. Статус таких матеріалів перевірки та висновків органу державної

податкової служби визначається кримінально-процесуальним законом або Законом «Про оперативно-розшукову діяльність».

Таким чином, у разі виявлення недоплати податків у розмірі, що передбачає кримінальну відповідальність, за наслідками податкової перевірки, призначеної після порушення кримінального провадження, а також погашення цієї недоплати, особа не може бути звільнена від кримінальної відповідальності, оскільки в ч. 4 ст. 212 КК України передбачено й *відшкодування збитків, завданих державі несвоєчасною сплатою* (фінансові санкції, пеня), що здійснюється лише на підставі податкового повідомлення-рішення, прийнятого після набрання законної сили рішенням суду.

У ч. 5 КК України йдеться про те, що діяння, передбачені частинами 1–3 цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9–2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

Згідно із положеннями підрозділу 9–2 ПК України «Особливості уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу», податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їхніх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або ПДВ за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р. з урахуванням строків давності, установлених ст. 102 ПК України. Платник податків, який вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, під час її дії за певні податкові періоди має право подати відповідні уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або ПДВ, де визначає суму завищення витрат, що враховуються у процесі визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з ПДВ.

Під час кваліфікації цього злочинного діяння необхідно враховувати правову позицію Верховного Суду України: «Якщо особа з метою ухилення від сплати податків, зборів

(обов'язкових платежів) учиняє службове підроблення, яке є одним зі способів такого ухилення, то наслідки, що призвели до фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів у відповідних розмірах, охоплюються диспозицією конкретної частини ст. 212 КК України і не можуть одночасно (подвійно) розцінюватись як тяжкі наслідки відповідно до ч. 2 ст. 366 КК України».

Викладене вказує на достатню складність кваліфікації фіскальних злочинів. І навіть у разі відкриття кримінального провадження скористатися нормою КК України досить складно. Це зумовлено двома суттєвими факторами:

1) підозрювані досить легко звільняються від кримінальної відповідальності, якщо приймають рішення погасити накопичені податкові борги. Як свідчать вищенаведені статистичні дані діяльності прокуратури, такі випадки становлять майже половину результативних проваджень.

Потрібно визнати, що така практика не є негативною, оскільки основною метою системи покарання за економічні злочини є повернення недоотриманого бюджетом або втраченого унаслідок певних злочинних дій. Отже, норми ст. 212 КК України переважно мають превентивну дію, а ніж караючу;

2) реалізація кримінальної відповідальності за фіскальні злочини передбачає надійно сформовану доказову базу. Однак множинність підходів до організації бухгалтерського обліку, дані якого є основою для розрахунку та сплати податків, відсутність єдиних підходів до оцінки бази оподаткування та розрахунку податкового зобов'язання визначають суто економічний характер і плюралізм підходів, що переважно призводить до сумнівності рішень контролюючих органів. Притягнення до кримінальної відповідальності за таких умов не є ефективним, особливо з урахуванням витрат часу і трудових, фінансових ресурсів на процедури оскарження рішень податкових та правоохоронних у «фіскальних» провадженнях. Необхідно зауважити, що для відкриття проваджень щодо недоплати податків необхідно залучати експерта з питань оподаткування та бухгалтерського обліку.

Таким чином, можна констатувати недоцільність винесення в площину кримінальної відповідальності фіскальних злочинів. Очевидно, більш ефективними для забезпечення наповнення бюджету та формування фінансових ресурсів є:

1) розроблення єдиних однозначних правил для розрахунку податків і створення зрозумілого механізму їх адміністрування. Акцентувати увагу слід на зручності сплати податків для платників і формуванні сприятливих умов для ведення бізнесу як на визначальному стимулюючому факторі сплати податків;

2) посилення фінансової відповідальності за порушення в процедурі нарахування та сплати податків, подання податкової звітності, яка передбачена главою 11 ПК України. Особливу увагу необхідно приділити положенням ст. 123 ПК України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Прискорення інфляції і недоплата податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://groshi-v-kredit.org.ua/pryskorennya-inflyatsiji-i-nedoplata-podatktiv.html>. – Назва з екрана.

2. Бюджет 2015 – «порожня» версія [Електронний ресурс] // Популярна економіка: ціна держави. – № 28 (30 грудня 2015). – Режим доступу: <http://www.cost.ua/files/budget-2015pdf>. – Назва з екрана.

3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана.

4. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2341-III. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page7>. – Назва з екрана.

5. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення по державі за січень 2015 року [Електронний ресурс] // Генеральна прокуратура України : [сайт]. – Режим доступу: http://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=112173&libid=100820&c=edit&_c=fo. – Назва з екрана.

6. Бухгалтерський податковий облік : навч. посіб. для студентів спец. 7.050106 «Облік і аудит» / за ред. Ф. Ф. Бутинця,

С. Л. Берези. – Вид. 2-ге, доповн. і переробл. – Житомир : РУТА, 2004. – 384 с.

7. Белкіна Є. О. Проблеми і перспективи розвитку оподаткування в Україні / Є. О. Белкіна, Д. В. Веремчук // Молодіжний науковий вісник Української академії банківської справи Національного банку України. Серія : Економічні науки. – № 5. – С. 205–216.

8. Листи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/?y=2015&i=20>. – Назва з екрана.

9. Transparency International: Україна – одна з найбільш корумпованих країн світу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gazeta.ua/articles/economics/_transparency-international-ukrayina-odna-z-najbilsh-korumpovanih-krayin-svitu/596448. – Назва з екрана.

*Хоменко В. П. – кандидат юридических наук, соискатель
Национальной академии внутренних дел*

Преступления в фискальной сфере: проблемы привлечения к уголовной ответственности

Проведен юридический анализ преступления, предусмотренного ст. 212 Уголовного кодекса Украины (Уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей)). Определены проблемы, касающиеся привлечения лиц к уголовной ответственности за указанное преступление. Освещены юридический и экономический аспекты функционирования системы налогообложения в государстве, пути оптимизации наполнения бюджета, направления совершенствования противодействия неуплате налогов как уголовно-правового, так и фискального характера.

Ключевые слова: преступления в фискальной сфере; уголовная ответственность; налог; сбор; налоговое обязательство; налоговый компромисс; налоговая оптимизация; налоговое планирование.

Volodymyr Khomenko – Ph.D in Law, Researcher of the National Academy of Internal Affairs

Crimes in the Fiscal Sphere: Problems of Implementation of Criminal Responsibility

This article provides a comprehensive analysis of tax evasion, dues (mandatory payments) and the reasons of committing such types of crime in Ukraine. It also shows factors that adversely affect the performance of investigations of criminal fiscal offenses and make impossible collecting evidence in the investigation of crimes under the Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine.

In the study of actus reus author defines the main ways of distortions of tax liability: infringement in the determining of the range of taxpayers; inadequate documentation of transactions; irregularities in transactions that are exempt of VAT or are not relevant to the economic activities; deliberate understatement of taxation object; non-payment or late payment of taxes.

Among the perpetrators various categories of taxpayers, including the large taxpayers are studied. It is emphasized that taxpayers can be divided into three risk groups: high, medium and low. The article concluded that criminal prosecution cases are considered only under the Chapter 22 of the Criminal Procedure Code of Ukraine «Notification of suspicion». Some problematic issues in the sphere of subjection to liability for committing such types of crime are also identified.

The author reveals specific types of exemption from criminal liability for the offense under the Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine. Some legal gaps that do not allow to release the person from criminal liability in the initiated criminal proceeding because of the statutory bar to recover damages caused by late payment of taxes to the state before the entry into force of the court decision are also studied.

The author also submitted a proposal about inappropriate attribution of fiscal crimes, including tax evasion and duties (mandatory payments), to the plane of criminal liability. He also analyzed legal and economic aspects of taxation in the country, ways of optimization of budget revenues, areas of improvement of combating tax evasion both criminal and fiscal nature.

Keywords: fiscal crimes; criminal responsibility; tax; levy; tax liabilities; tax compromise; tax optimization; tax planning.