



**НАЦІОНАЛЬНА АСОЦІАЦІЯ  
АДВОКАТІВ УКРАЇНИ**

**“Деякі кримінально-правові аспекти податкових перевірок в  
сучасних умовах.**

**Що необхідно знати адвокату.”**

**Дереча Вячеслав Олексійович**

*(адвокат, партнер, директор адвокатського об'єднання “Яр.ВАЛ”)*

# Розмежування податкового спору та умисного ухилення від сплати податків:

Незгода платників податків з донарахуванням податкових зобов'язань на будь-яку суму є звичайним податковим спором і це не повинно тягнути за собою наслідки у вигляді кримінального переслідування з боку правоохоронних органів держави.

➤ **На практиці:** донарахування податкових зобов'язань на суму понад **609, 00** тисяч гривень – неминуче призводить до внесення інформації про це до ЄРДР та відкриття кримінального провадження за фактом ст. 212 КК України;

## Важливо:



**Ухилення від сплати податків - основний вид претензій з боку фіскальних і правоохоронних органів, що безпосередньо пов'язаний з фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання**

Для захисту законних інтересів суб'єктів господарювання і їх службових осіб дуже **важливе значення має:**

- ❖ **освіченість** службових осіб платника податків **в обґрунтованості, законності своїх дій та дій перевіряючих;**
- ❖ **кваліфікаційний рівень сторони захисту з цих питань.**

# **Види податкових перевірок (ст. 75 ПКУ):**

**Планова документальна** – в першу чергу відповідно до плану-графіка перевірок (ст. 77 ПКУ);

(тривалість 30+15 /10+5 /20+10 )

**Позапланова** – не передбачається у плані, проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, передбачених **ст. 78 ПКУ**, в тому числі за ухвалою суду; постановою слідчого; якщо виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, тощо;

(тривалість 15+10 /5+2/10+5 )

**Камеральна** – в приміщенні ОДПС виключно на підставі даних податкової звітності (декларації), яка є в розпорядженні ОДПС (**ст. 76 ПКУ**);

**Фактична** – без попередження, з питань порядку здійснення розрахункових операцій, ведення касових операцій; наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів; дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) (**ст. 80 ПКУ**);

(тривалість 10+5 )

# Види підсумкових документів, які складаються за результатами перевірок:

## ➤ За законом (ст. 86 ПКУ):

- *Акт (з порушеннями і донарахуваннями);*
- *Довідка (без порушень);*

## ➤ На практиці:

- *Висновки;*
- *Аналізи;*
- *Аналітичні довідки;*
- *Аудиторські висновки;*
- *Висновки фахівців;*
- *Акти про неможливість проведення зустрічних звірок / податкових перевірок;*
- *Тощо.*

# Найбільш поширені приклади підстав необґрунтованих (невірних) та обґрунтованих донарахувань податкових зобов'язань:

- **Нікчемність правочинів**, у тому числі нікчемність «по ланцюгу до виробника»;
- **Безпідставне визнання господарських відносин безтоварними** (попередньо склавши акт про неможливе проведення зустрічної звірки контрагента);
- **У зв'язку з фіктивністю контрагента** (відкрито кримінальне провадження за **ст. 205 КК України** по контрагенту або наявність вироку за ст. 205 КК України, наявність пояснень засновника/директора про непричетність до створення/діяльності, скасування його реєстрації, незнаходженням за місцем реєстрації, не отримання відповіді на запит);
- **Визнання документів «дефектними»**;
- **Тощо.**

# Приклади обґрунтованих підстав донанарахувань податкових зобов'язань:

- Укриття, заниження об'єкту оподаткування;
- Надання сфальсифікованих документів про право на податкові пільги, або приховування факту втрати підстав одержання податкових пільг;
- У зв'язку з наявністю процесуальних доказів ухилення, в тому числі задокументованих процесуальними доказами відповідно до вимог КПК (за рішенням суду) ОТ заходами, **наприклад: «Фіктивний субпідряд» – лише документальне відображення господарської операції** без їх фактичного (реального) виконання ...;
- **Тощо.**

# Підстави, особливості та наслідки внесення інформації до ЄРДР та відкриття кримінального провадження щодо ухилення від сплати податків:

## ➤ За законом:

- Цитата з ст. 214 КПК: «Слідчий, прокурор ... після ... повідомлення про вчинене кримінальне правопорушення ... зобов'язаний внести відповідні відомості до ЄРДР та розпочати розслідування ...»;
- Неможливість оскарження необґрунтованого внесення до ЄРДР і навпаки, відмова заносити дані в реєстр може бути оскаржена (ст. 303 КПК);

## ➤ На практиці:

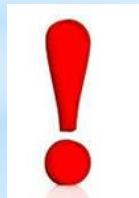
- До ЄРДР вносяться **аналізи, довідки, рапорта о/у**, тощо, що фактично є небільш ніж припущенням про можливе ухилення від сплати податків і ніскільки не свідчить про факт його вчинення.
- **Особливості підслідності ст. 212 КК України (ч.3 ст. 216 КПК України).**

# Дії, що передують перевіркам:

- ❖ *Запити – ч. 2 ст. 93, п.п. 2, 3, 9 ч. 2 ст. 40, ч. 1 ст. 92, ст. 99, ст. 84 КПК;*
- ❖ *Зустрічні звірки – ст. 73 ПКУ;*
- ❖ *Опитування – ст. 350.1.12. ПКУ, допити – ст. 224 КПК України;*
- ❖ *Тощо.*



**Наявність запитів** контролюючих чи правоохоронних органів – **сигнал про існування певних проблем** по господарських операціях із підприємствами контрагентами



## **Важливо:**

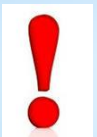
*Непоодинокі випадки, коли про негативні результати зустрічних перевірок, або про неможливість їх проведення і складені акти, аналізи, тощо, на підприємствах дізнаються «постфактум», у тому числі від контрагентів.*



## **Ухилення від сплати податків – кримінальний злочин, безпосередньо пов'язаний із фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання:**

Стаття 212 Кримінального кодексу України, яка передбачає кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, якщо ці дії призвели до фактичного ненадходження коштів до бюджету, чи державних цільових фондів.

**Залежність тяжкості злочину за ст. 212 КК від встановленого розміру несплачених податків** (в розрахунку до кількості неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, який, відповідно до пункту 5 Розділу XX Перехідних положень Податкового кодексу України, *встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV цього Кодексу для відповідного року.*)



❖ Податкова соціальна пільга в 2014 році дорівнює 609,0 грн.

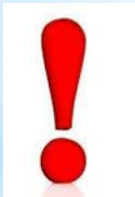
# Розміри несплачених податків для кваліфікації дій за ст. 212 КК України

**ч. 1** –  $1000 * 609,0 = 609\ 000$  грн. (значні розміри) – (злочин невеликої тяжкості)  
штраф від 1 тис. до 2 тис. н.м.д.г. (від 17 000 до 34 000 грн.);

**ч. 2** –  $3000 * 609,0 = 1\ 827\ 000$  грн. (великі розміри) – (злочин невеликої тяжкості)  
штраф від 2 тис. до 3 тис. н.м.д.г. (від 34 000 до 51 000 грн.);

**ч. 3** –  $5000 * 609,0 = 3\ 045\ 000$  грн. (особливо великі розміри) – (тяжкий злочин)  
штраф від 15 тис. до 25 тис. н.м.д.г. (від 255 000 до 425 000 грн.);

## Важливо:



**ч. 2 ст. 53 КК України** передбачає, що за вчинення злочину, за який передбачене основне покарання у виді штрафу понад 3 000 н.м.д.г. (від 51 000 грн.), то розмір штрафу не може бути меншим за розмір майнової шкоди.

**ч. 4** – ... звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

# Для порівняння, Екскурс в історію ст. 212 КК України:

З 1993 по 2003 рік неоподаткований мінімум доходів громадян (в тому числі для норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації злочинів або правопорушень) становив 17 гривень:

**Ст. 148/2 (тепер 212) ККУ** (Ухилення від сплати податків):

*Умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вчинене посадовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форм власності, або фізичною особою, якщо ці діяння призвели до ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, –*

✓ **ч. 1** –  $100 * 17 = 170$  грн. (значні розміри)

виправні роботи до 2-х років, штраф до 300 н.м.д.г. (до 5 100 грн.);

✓ **ч. 2** –  $250 * 17 = 4 250$  грн. (великі розміри)

позбавлення волі до 5-ти років, виправні роботи до 2-х років,

штраф до 1000 н.м.д.г. (до 17 000 грн.);

✓ **ч. 3** –  $1000 * 17 = 17 000$  грн. (особливо великі розміри)

позбавлення волі від 5-ти до 10-ти років.

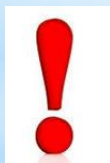
*Таким чином, дії службової особи, суб'єкта господарювання, відповідальної за ведення бухгалтерського обліку, нарахування та сплату податків, які призвели до фактичного ненадходження коштів до бюджету (шкоди бюджету) є однією з основних умов настання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків.*

# **Позиція сторони захисту в умовах нинішньої редакції ПКУ та КПКУ. Необхідність ефективного та ґрунтовного спростування безпідставних донарахувань контролюючих органів:**

- Належне оформлення господарських операцій із суб'єктами контрагентами (оформлення всіх документів щодо предмету операцій, при можливості - додаткові докази перевірки виробничих потужностей, повноважень службових осіб тощо )
- Використання документальних та процесуальних доказів товарності господарських операцій
- Необхідність врахування вимог ст.44.6 ПКУ щодо необхідності надання документів на перевірку

## **Важливо:**

- ***Ненадання документів – підстава для нарахування (без варіантів)***
- ***Зберігання документів у адвоката – порочна практика, оскільки є для перевіряючих неповажною причиною відсутності документів***
- ***Вилучення документів правоохоронними органами – єдина підстава по закону для перенесення термінів проведення перевірки (ст.85.9 ПКУ)***



- Необхідність правильного оформлення передачі документів на вимогу перевіряючих – акт передачі документів з обов'язковим їх описом.
- Необхідність в обов'язковому порядку отримання акту перевірки та ознайомлення з його змістом

**Важливо:**



- *Уникнення від отримання та підпису акту – невірна тактика*
- *Обов'язкове надання під час пояснень акту аргументованих пояснень та заперечень щодо товарності господарських операцій*

- Необхідність врахування особливостей актів про неможливість проведення зустрічних звірок/податкових перевірок

**Об'єктивне встановлення фактів (суми) фактичного ненадходження коштів до бюджету – обов'язкова умова настання кримінальної відповідальності службових осіб підприємств (платників податків) за ст. 212 КК України.**

**Податкова експертиза (ст. 84 ПКУ), висновок експерта, експертне економічне дослідження судового експерта (ст. 101 КПК) – найбільш суттєвий доказ для ефективного і обґрунтованого спростування безпідставних висновків про донарахування податкових зобов'язань (шкоди):**

➤ **Ст. 84 ПКУ “Проведення експертизи під час здійснення податкового контролю органами ДПС”:**

- «Експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях. Залучення експерта здійснюється на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта.»

➤ **Ст. 101 КПК “Висновок експерта”:**

- «Висновок експерта – це докладний опис проведених експертом досліджень та зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, або слідчим суддею чи судом, що доручив проведення експертизи.»

# Співвідношення неузгоджених податкових зобов'язань і кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків (за ст. 212 КК України):

- **Постанова Пленуму Верховного суду України № 15 від 08.10.2004 року** «Про деякі питання застосування законодавства, про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» (**Пункт 15**):

*«... Звернути увагу судів на те, що в разі оскарження до суду платником податків рішення податкового органу обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися на такому рішенні до остаточного вирішення справи судом, за винятком випадків, коли обвинувачення не тільки базується на оскаржуваному рішенні, а й доведено на підставі додатково зібраних доказів відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства України.»*

## Податковий кодекс України (ст. 56.22.) :

### Жинішня редакція ст. 56.22 ПКУ:

*“...Якщо платник податків оскаржує рішення контролюючого органу в адміністративному порядку та/або до суду, повідомлення особі про підозру у вчиненні кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків не може ґрунтуватися виключно на цьому рішенні контролюючого органу до закінчення процедури адміністративного оскарження або до остаточного вирішення справи судом ...”*

# Інші статті КК України, за якими можливе відкриття кримінального провадження за наслідками податкових перевірок:

## ➤ 209 (відмивання доходів);

- ❑ Має бути доведено здійснення предикатного (попереднього) злочину, внаслідок якого було здобуто кошти або майно, яке й було потім легалізовано (відмито).

### ВАЖЛИВО:

- Ст. 212 КК України не може бути предикатною до ст. 209 ККУ, (Примітка 1 ст. 209 ККУ.)
- Із всіх злочинів, підслідних МДіЗУ лише злочин за ст.204 КК України може бути предикатним до ст. 209 ККУ, оскільки передбачає покарання - штраф понад 3 000 н.м.д.г. (від 51 000 грн.)

## ➤ 367 (службова недбалість);

- ❑ Коли розмір (обґрунтованість) донарахованих податків не підлягає спростуванню, а умисел на ухилення від їх сплати відсутній

### ВАЖЛИВО:

- Кваліфікація за ст. 367 ККУ можлива навіть, коли сума донарахованих податків буде нижче розміру несплачених податків, встановленого для кваліфікації за ч. 1 ст. 212 КК України (609 000 грн.).
- Кримінальна відповідальність за ст. 367 ККУ настає:
  - ч. 1 –  $100 * 609,0 = 60\ 900$  грн. (істотна шкода);
  - ч. 2 –  $250 * 573,50 = 152\ 250$  грн. (тяжкі наслідки).



➤ **191 (привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем);**

- ❑ Може мати місце у разі оборудок з бюджетними коштами, у випадках, умисного безпідставного формування податковий кредит з ПДВ і його відшкодування з бюджету

**ВАЖЛИВО:**

- кримінальна відповідальність за ст. 191 КК України (розкрадання) настає:
  - ч. 1 –  $50 * 609,0 = 30\ 450$  грн.
- Для кваліфікації дій за ст.191 КК України встановлений менший розмір шкоди ніж для ст.212 КК України:
  - ч. 4 –  $250 * 609,0 = 152\ 250$  грн. (тяжкий злочин)
  - ч. 5 –  $600 * 609,0 = 365\ 400$  грн. (особливо тяжкий злочин)
- За ч.4, 5 ст.191 КК передбачено покарання у вигляді позбавлення волі, наявна можливість застосування міри запобіжного заходу – арешту

➤ **366 (службове підроблення);**

- ❑ Внесення будь-яких неправдивих відомостей до документів бухгалтерського чи податкового обліку (звітності).

**ВАЖЛИВО:**

- Кваліфікація за ч. 2 –  $250 * 609,0 = 152\ 250$  грн. (тяжкі наслідки, якщо вони полягають у завданні матеріальних збитків).

➤ **190 (шахрайство);**

➤ **222 (шахрайство з фінансовими ресурсами);**

➤ **358 (Підроблення документів).**