

## **Податковий терор чи справедливість: як бізнес переслідують за «ухилення» від сплати податків**

**Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків** відповідно до **ст. 212 КК України** має свої особливості, зокрема, її застосування можливе лише за умови доведення умислу та фактичної несплати податкових зобов'язань.

Важливим елементом такого правопорушення є **встановлення порушення податкового законодавства, що має підтверджуватись виключно узгодженим податковим повідомленням-рішенням, винесеним за результатами податкової перевірки.**

Однак у практиці правоохоронних органів дедалі частіше спостерігається використання різного роду аналітичних довідок та досліджень, які **не мають процесуального статусу належного доказу у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків.**

В умовах пильного контролю з боку податкових та правоохоронних органів до бізнесу, питання кваліфікації ухилення від сплати податків та визначення доказової бази набуває особливого значення.

Слід почати з того, що єдиним **належним доказом факту наявності податкової заборгованості є узгоджене податкове повідомлення-рішення**, прийняте на підставі акту перевірки, яке може бути винесене виключно **Державною податковою службою України**. Відсутність такого рішення унеможливорює притягнення особи до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків.

Так, за змістом *ст. 212 КК України* відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, введені в установленому законом порядку і зараховуються до бюджетів чи державних цільових фондів, настає лише у разі, коли це діяння вчинено умисно.

Тобто, кримінальне правопорушення, передбачене *статтею 212 КК України* є кримінальним правопорушенням з матеріальним складом, для якого обов'язковим є настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів.

Зазначеною статтею передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати.

Разом із тим, згідно з *пунктом 1.1 статті 1 Податкового кодексу України, Податковий кодекс України* регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів,

повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Тобто відносини, які є об'єктом злочину, передбаченого *статтею 212 Кримінального кодексу України*, регулює виключно *Податковий кодекс України*.

Податковий контроль здійснюється органами, зазначеними у *статті 41 ПК України*, в межах їх повноважень, встановлених *ПК України*.

Отже, податковий контроль в Україні здійснюють виключно вищеназвані органи та інших органів податкового контролю законодавством України не передбачено.

Окрім того, в *пункті 61.3. статті 61 Податкового кодексу України* прямо встановлено заборону органам ***Служби безпеки України, Національної поліції України, прокуратури, іншим правоохоронним органам та їх службовим (посадовим) особам*** брати участь у перевірках, що проводяться контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

У разі незгоди контролюючих органів із тим, як відповідно до п.54.1 ст.54 ПК України платник податків самостійно обчислював суму податкового зобов'язання та/або пені, яку зазначав у податковій декларації, - податкові органи повинні були провести перевірку та самостійно обрахувати розмір податкового боргу і направити платнику податків вимогу про сплату податкового боргу (*за результатами обрахунку та перевірки вже контролюючого органу*).

**Отже, закон передбачає, що платник податків має право оскаржити податкове рішення в суді, або виконати його в добровільному порядку, і лише за наявності узгодженого ППР може йти мова про притягнення до кримінальної відповідальності.**

Разом з тим, частішають випадки коли правоохоронні органи відкривають провадження за фактом ухилення від сплати податків на підставі так званого «*аналітичного дослідження*» за відсутності будь-яких рішень, або навіть перевірок податкових органів.

Виникає цікава ситуація, коли в податкових органах відсутня інформація про заборгованість зі сплати податків підприємством, податкові перевірки не проводяться, а досудове розслідування щодо підприємства може тривати роками, проводяться обшуки, арештовують рахунки, здійснюються інші слідчі дії, якими фактично блокується господарська діяльність юридичної особи.

Більше того, **навіть за великого бажання підприємства сплатити таку заборгованість, що обрахована в «аналітичному продукті», це є неможливим, оскільки в податкових органах такий борг взагалі не обліковується.**

Отже, відкриття кримінальних проваджень за ст. 212 КК України за відсутності ППР викликає велике питання в обґрунтованості та цілях їх внесення до ЄРДР взагалі.

Ілюстративним прикладом описаної ситуації можуть слугувати кримінальні провадження № 72022000400000012 та № 62021000000000861, де за відсутності результатів податкових перевірок, лише на підставі «аналітичного продукту» розпочиналося кримінальне переслідування осіб.

Така практика правоохоронних органів є контрпродуктивною. За умови відсутності у суду можливості перевірки допустимості та належності доказів на етапі обрання запобіжного заходу, часто виникають ситуації коли до осіб обираються запобіжні заходи та обмежуються права в кримінальних провадженнях де окрім аналітичних довідок спеціалістів відсутні будь-які інші докази, що в свою чергу виключає можливість притягнення таких осіб до кримінальної відповідальності в цілому.

Варто зазначити, що представників правоохоронних органів не бентежить судова практика, яка підтверджує незаконність їх дій, відкриття таких кримінальних проваджень продовжується та стає частішим.

В даному контексті слід навести висновки **Верховного суду** викладені в постанові від 18.01.2022 у справі № 711/1481/20 провадження № 51-4897км21: «якщо сторона обвинувачення не спростувала версії сторони захисту про те, що обвинувачені особи діяли добросовісно в податкових взаємовідносинах і не вчиняли жодних дій, спрямованих на умисне введення в оману податкових органів щодо своїх зобов'язань зі сплати податку, то за таких обставин не можна вважати, що сторона обвинувачення довела поза розумним сумнівом умисел осіб на ухилення від сплати податків».

У постанові Пленуму Верховного Суду України № 15 від 08.10.2004 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» п. 3 зазначається, що за змістом ст. 212 КК України відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, введені в установленому законом порядку і зараховуються до бюджетів чи державних цільових фондів, настає лише в разі, коли це діяння вчинено умисно. Мотив для кваліфікації останнього значення не має.

Однак, незважаючи на викладене, правоохоронці все частіше залучають на допомогу різних «спеціалістів», висновками яких навіть обґрунтовують підозри за ст. 212 КК України.

При цьому, відповідно до ч. 2 ст. 71 КПК України спеціаліст може бути залучений для надання безпосередньої технічної допомоги (фотографування, складення схем, планів, креслень, відбір зразків для проведення експертизи тощо) сторонами кримінального провадження під час досудового розслідування і

**судом під час судового розгляду, а також для надання довідок, висновків та інших документів у випадках, передбачених пунктами 7, 8, 9 частини четвертої цієї статті.**

Водночас, у своїх висновках експерти часто надають відповіді на питання, які мають безпосереднє значення для надання висновку щодо наявності або відсутності складу кримінального правопорушення та не носять характеру технічної допомоги.

Разом з тим, **аналітичні довідки чи висновки експертів не утворюють обов'язку зі сплати податку, а отже не можуть бути доказом ухилення від сплати податків.**

Вказане узгоджується з висновками **Верховного Суду** у постанові від **12.04.2020 у справі №160/93/19**, де **Верховний Суд** вказав на те, що **будь-яка податкова інформація, наявна в інформаційно-аналітичних базах не є належним доказом в розумінні процесуального закону.**

У вирокі Апеляційної палати Вищого антикорупційного суду від 11 серпня 2023 року у справі **№991/7639/21** зазначено:

*«В матеріалах кримінального провадження містяться висновок головного державного фінансового інспектора Північно-Східного офісу Держаудитслужби ОСОБА\_26 від 29 березня 2021 року, висновок спеціаліста-бухгалтера ОСОБА\_25 від 23 серпня 2018 року. (...)*

**Положення ч. 1 ст. 71 КПК** встановлюють, що спеціалістом у кримінальному провадженні є особа, яка володіє спеціальними знаннями та навичками і може надавати консультації та висновки під час досудового розслідування і судового розгляду з питань, що потребують відповідних спеціальних знань і навичок.

**У ч. 2 ст. 71 КПК** законодавець вказує на мету залучення спеціаліста — надання безпосередньої технічної допомоги, та наводить форми, в яких така технічна допомога може виражатись: фотографування, складення схем, планів, креслень, відбір зразків для проведення експертизи тощо.

Отже, законодавець визначив обсяг повноважень спеціаліста на відповідній стадії здійснення кримінального провадження та встановив форму, в якій такі повноваження ним реалізуються. (...)

У свою чергу, визначення розміру матеріальних збитків, є виключною компетенцією експерта, що імперативно закріплено у **п. 6 ч. 2 ст. 242 КПК.**

Наведене дозволяє дійти до висновку, що спеціаліст у кримінальному провадженні не наділений повноваженнями проводити дослідження з метою надання правової оцінки встановлених обставин, а також правом визначати розмір майнової шкоди, заподіяної кримінальним правопорушенням. (...)"

Крім того, слід звернути увагу на *правовий висновок Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 200/675/21-а*, закріплений в *Постанові від 24 червня 2021 року у справі про оскарження висновку аналітичного дослідження платником податків, згідно якого, факти викладені в Аналітичному висновку за наслідками перевірки, є відображенням дій працівників податкових органів і самі по собі не породжують правових наслідків для платника податків, а такий висновок відповідно, не порушує прав останнього*.

Окреме питання часто викликає якість самого аналітичного висновку, оскільки такі «дослідження» іноді проводять взагалі за відсутності належної документації, з використанням аналітичних баз.

Разом з тим, будь-яка податкова інформація, що наявна в інформаційно-аналітичних базах відносно контрагентів суб`єкта господарювання по ланцюгах постачання, а також податкова інформація, надана іншими контролюючими органами, носить виключно інформативний характер та не є належним доказом в розумінні процесуального Закону (**постанова Верховного суду від 20.03.2018 у справі №804/939/16, постанова Верховного суду від 04.01.2024 у справі № 120/9359/21-а**).

Будь-яке автоматизоване співставлення, чи дані отримані з автоматизованих систем контролюючого органу не є належними доказами в розумінні процесуального Закону, оскільки, автоматизоване співставлення, зокрема задекларованих податкових зобов`язань та податкового кредиту, не віднесено до засобів перевірки правильності та повноти визначення таких податкових зобов`язань, а тому здобуті таким чином докази не можуть визнаватись належними (**Постанова ВС від 27.02.2018 р. у справі № 811/2154/13-а**).

За таких обставин **Аналітичний висновок** не породжує правових наслідків для платника податків, тобто не змінює стану його суб`єктивних прав та не створює жодних додаткових обов`язків для платника податків, а отже не порушує його права, чинне законодавство передбачає правові підстави для проведення такого аналітичного дослідження фінансово - господарської діяльності платників податків.

Отже, фактичні дані, як докази, закріплені у висновку аналітичного дослідження, є недопустимими відповідно до положення **ст.86 КПК України** та неналежними відповідно до положення **ст.85 КПК України**, а тому, такі фактичні дані які у ньому містяться не є підтвердженням наявності обґрунтованої підозри у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого **ст. 212 КК України**.

Непоодинокими також є випадки, коли вже згадані вище висновки спеціаліста правоохоронні органи «посилюють» економічною експертизою.

При цьому, експертам надаються не податкові чи фінансові документи, а уже сформовані висновки «спеціаліста», завданням експерта є лише перевірити, чи вірних висновків дійшли спеціалісти.

Разом з тим, такі *експертні висновки* порушують вимоги **Закону України «Про судову експертизу»**, оскільки *аналітична довідка* не є документом, який відображає данні податкового контролю чи фінансової звітності, а отже може бути підставою для проведення економічної експертизи.

Таким чином, *аналітичні дослідження*, що не є висновками експертів у розумінні ст. 102-103 КПК України, не можуть слугувати доказами у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків. Вони не створюють податкових зобов'язань і не можуть бути підставою для кримінального переслідування.

Узгоджене податкове повідомлення-рішення – ключовий доказ. Без наявності такого документа, прийнятого за результатами податкової перевірки, притягнення до кримінальної відповідальності неможливе.

**Роль правоохоронних органів має відповідати закону.** Відкриття кримінальних проваджень без відповідних рішень податкових органів суперечить нормам *Податкового та Кримінального кодексів України*.

**Дотримання прав платників податків є ключовим.** Оскарження податкових рішень та забезпечення прозорості процесу є важливими для захисту прав суб'єктів господарювання.

**Судова практика підтверджує, що докази повинні відповідати критеріям належності, допустимості та достовірності, чого аналітичні дослідження у більшості випадків не забезпечують.**