

РЕГЛАМЕНТАЦІЯ КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ): ДОСВІД ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН ЗАГАЛЬНОГО ТА КОНТИНЕНТАЛЬНОГО ПРАВА

Старинець Є. А.

Розглядаються методи боротьби з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у різних країнах загального та континентального права. Виокремлюються особливості заходів із протидії злочинному ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) з урахуванням національних інтересів кожної держави.

Ключові слова: удосконалення, уніфікація, ухилення від сплати, збори, злочин, кримінальна відповідальність, обов'язкові платежі, податки, проступок.

Рассматриваются методы борьбы с уклонением от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей) в различных странах общего и континентального права. Выделяются особенности мероприятий по противодействию преступному уклонению от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей) с учетом национальных интересов каждого государства.

Ключевые слова: совершенствование, унификация, уклонение от уплаты, сборы, преступление, уголовная ответственность, обязательные платежи, налоги, проступок.

Methods of struggle against evasion from payment of taxes, fees (mandatory payments) in various countries of general and continental law are considered here. Specifics features of measures to counteract criminal evasion from payment of taxes, fees (mandatory payments), taking into account their national interests of each state, are marked out.

Key words: improvement, unification, evasion, fees, crime, criminal liability, mandatory payments, taxes, misconduct.

Постановка проблеми. Останніми роками в нашій країні вживаються заходи для поліпшення ситуації зі збором податків. Як відомо, завдяки податкам формуються основні для держави і муніципальних утворень ресурси, від яких цілковито залежить система життєзабезпечення всього суспільства. Це зумовлює необхідність активного захисту бюджетної системи від злочинних посягань, зокрема завдяки запозиченню окремих норм, положень та інститутів законодавства інших держав. З огляду на поширення компаративних методів досліджень у законодавчій діяльності, цікавою є еволюція кримінального законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків у країнах із загальною та континентальною правовою системою. Дані держави, хоча і відрізняються одна від одної, проте мають багато схожих рис у галузі кримінального права.

Стан дослідження. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів досліджувалася так чи інакше П.П. Андрушком, Л.П. Брич, Н.О. Гуторовою, О.О. Дудоровим, М.І. Коржанським, П.С. Матишевським, В.О. Навроць-

ким, Є.Л. Стрельцовим, М.І. Хавронюком та іншими українськими вченими.

Закордонний досвід здійснення контролю за справлянням податків та інших обов'язкових платежів був предметом цікавості багатьох учених, зокрема: П.Т. Геги, Є.В. Калюги, А.М. Куліша, Я.В. Литвиненка, В.М. Опаріна, Н.Ю. Пришви, Г.О. П'ятаченка, Ю.О. Самури й інших. Однак, якщо взяти до уваги складність досліджуваної проблеми, вона залишається актуальною.

Отже, для найбільш послідовного і ґрунтовного вивчення питання ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні доцільно звернутися до досвіду деяких іноземних країн загального та континентального права з метою вдосконалення й уніфікації кримінальної відповідальності у сфері ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Виклад основних положень. Країни загального права: *Сполучені Штати Америки* (далі – США). Основним законодавчим актом у США, що регулює на федеральному рівні кримінальну відповідальність за ухилення від сплати платежів, є р. 26 Зводу законів США. Ключову роль у встановленні відповідальності за несплату платежів до бюджетів відіграє Закон «Про внутрішні доходи» 1954 р. (чинна редакція – Кодекс внутрішніх доходів 1986 р.). Залежно від рівня оподаткування відповідальність встановлюється за ухилення від сплати федеральних податків (до них відносять і митні платежі), податків штату, а також місцевих податків. На підставі р. 26 Зводу законів США виділяються злочини, які з неохережності порушують податкове законодавство, а також злочини з усіченою і формальною конструкцією, коли вчинення лише однієї дії достатньо для визнання даного діяння закінченим. Федеральне законодавство США не відмежовує ухилення від сплати податків і митних платежів, кримінальному переслідуванню підлягає несплата податків згалом. Особливістю федерального законодавства США є те, що кількість порушень, які передбачають відповідальність за ухилення від сплати платежів, становить понад 40 злочинів. У кожному конкретному разі (злочині) законодавцем підтримується розмежування залежно від виду податку, від якого ухиляються; об'єкта оподаткування; способу скоєння злочину, чим і пояснюється встановлена кількість злочинів.

Великобританія. Відповідальність за ухилення від сплати податків в Англії встановлена зазвичай у спеціальних законодавчих актах, хоча іноді вона визначається на підставі норм загального права [3, с. 42]. На відміну від законодавства США, Законом про кримінальне право 1967 р. у Великобританії скасовано традиційний поділ злочинів на фелонію і місдімінор. Норми про кримінальну відповідальність за податкові злочини

Протидія злочинності: проблеми практики та науково-методичне забезпечення

в Англії містяться у фінансових законах, як-от Закон про грошові платежі 1935 р., Закон про порядок збору податків 1970 р. Згідно із загальними правилами, ухилення від сплати обов'язкових платежів відносять до «злочинів проти держави, корони або уряду (політичних злочинів)». Основні види злочинів, пов'язаних із несплатою платежів, такі:

- вчинення шахрайських дій для ухилення від сплати податку на прибуток;
- будь-який обман державних органів, який призводить до ненадходження грошей у бюджет;
- умисне підроблення документів та викривлення інформації, а також вчинення шахрайських дій із метою ухилення від сплати акцизу на імпортовані товари або контрабанда товарів (наприклад, алкоголь, сигарети). Більшість ухилень від сплати платежів, які передбачають кримінальну відповідальність, пов'язують із скоєнням шахрайських дій. Відповідальність за них, як було сказано раніше, встановлюється окремими законодавчими актами. Винятком є «обман державних органів», відповідальність за який встановлюється загальним правом.

Канада. Система відповідальності за несплату платежів до бюджетів, встановлена в Канаді, дуже близька до системи США, проте вона має і специфічні ознаки. Всі види обов'язкових платежів, що надходять до бюджету, незалежно від виду податку відносять до податкових. Кримінальна відповідальність за несплату платежів в Канаді встановлена законами та Кримінальним кодексом (далі – КК) Канади (законои «Про акцизний податок», «Про прибутковий податок», «Про митницю»). Розмежування і суспільна небезпека діянь у формі несплати обов'язкових платежів тут залежать від способу вчинення даного злочину. Так, податкове шахрайство є більш суспільно небезпечним злочином, ніж просте ухилення від сплати податків, і стаття про кримінальну відповідальність за нього міститься в КК Канади. Зокрема, відповідно до ст. 238 Закону «Про прибутковий податок», якщо після закінчення фінансового року платник податків не подав декларацію про доходи, він вважається винним у скоєнні злочину. Покарання за таке діяння призначається судом і передбачає штраф від 1 до 25 тисяч канадських доларів, суд також може засудити винного до позбавлення волі строком до 12 місяців. У разі вчинення такого діяння, коли винний ввів в оману Агентство доходів Канади, за ст. 239 цього Закону встановлено штраф не менше 50%, але не більше 200% від суми ухилення, а також позбавлення волі строком до 2 років. Найбільш суспільно небезпечним, як було зазначено раніше, за законодавством Канади, є саме податкове шахрайство, яке визначено в ст. 380 КК Канади. На відміну від США і Великобританії, тут відсутня спеціальна стаття про податкове шахрайство. Покарання за дане діяння – штраф або позбавлення волі на строк до 14 років. Кримінально-правові методи регулювання в Канаді застосовуються разом із соціальним контролем. Досить цікавим здається той факт, що після винесення обвинувального вирок за несплату платежів здійснюється обов'язкова публікація зазначених відомостей у засобах масової інформації [1, с. 309]. Тут так само, як і в розглянутих вище країнах, є поняття податкової мінімізації (зменшення податків), яке не варто плутати з ухилянням від сплати податків, що є правопорушенням. Особливістю Канади є й те, що «незалежно

від вини платника податків у разі вчинення повторного порушення протягом трьох років особа зобов'язана сплатити штраф у розмірі 10% від суми задекларованого податку» [4, с. 255-259].

Країни континентального права. Франція. Відповідно до класифікації, наданої в КК Франції, суспільно небезпечні порушення податкового та митного законодавства можна поділити на кримінальні проступки і злочини. До кримінально-правових проступків Податковий кодекс відносить несвоєчасну сплату податків (ст. 7130-7130 В). За порушення зазначених вище норм встановлюється відповідальність у вигляді штрафу на суму від 50 євро до 50 тисяч євро, як і санкції у вигляді збільшення сум податків, що підлягають сплаті, до 80%. До злочинів, згідно із законодавством Франції, відноситься вчинення податкового шахрайства. Спроба ухилення від сплати податків шахрайським способом є злочином (ст. 1741 Податкового кодексу) та карається штрафом у розмірі до 500 тисяч євро і тюремним ув'язненням терміном до 5 років. На окрему увагу заслуговує звернення до деяких кваліфікованих ознак цього злочину (зокрема, за сприяння організацій, що розташовані за кордоном; коштом фізичних або юридичних осіб, або якої-небудь організації, створеної за кордоном), за які санкція у вигляді штрафу збільшується до 2 мільйонів євро, а позбавлення волі – до 7 років [6].

Специфічна ознака у Франції – можливість суду позбавити винного у вчиненні податкового злочину цивільних, політичних прав, а також права на комерційну діяльність. Франція перейняла великий досвід країн загального права.

Німеччина. Кримінальний кодекс (Кримінальне укладення) Федеративної Республіки Німеччина 1871 р. [8] не містить складів податкових злочинів, винятками є лише підробка знаків сплати мита (§ 148) і порушення податкової таємниці (§ 355). Статті про податкові, митні правопорушення та злочини містяться в Положенні про податки і платежі 1977 р. [5]. До податкових платежів у Німеччині відносять всі види платежів, зокрема митні, що визначено в § 369 зазначеного вище Положення. Зауважимо, що Положення про податки і платежі досить чітко розмежовує податкові правопорушення (§§ 377-384) і податкові злочини (§§ 369-376), визначає різні їхні ознаки і поміщає в самостійні розділи. За правопорушення передбачається санкція у вигляді адміністративного штрафу, злочини же караються кримінальними штрафами і позбавленням волі на певний строк. Зокрема, злісне ухилення від сплати податків (§ 370) [7]. У ч. 1 § 370 передбачено покарання до 5 років або штраф для тих, хто:

- надає у фінансові й інші державні установи неповні або неправильні відомості щодо оподаткування;
- протиправно використовує податкові пільги для звільнення від сплати податку або його зменшення для себе або інших осіб;
- у ч. 2 встановлено кримінальну відповідальність за замахи на ухилення від сплати платежів, вчинене з ознаками, передбаченими § 370.

Більш тяжким податковим злочином, згідно із ч. 3 § 370, визнається діяння, коли злочинець:

- значно скоротив податки невинуватим отриманням податкових пільг;
- використовував своє становище державного службовця;

– скоїв це діяння в складі групи осіб, які займаються цим на професійній основі.

У Положенні про податки і платежі передбачено покарання за вищезазначені злочини у вигляді позбавлення волі на строк від 6 місяців до 10 років.

Висновки. Отже, вивчення законодавства деяких закордонних держав загального та континентального права дозволяє виокремити особливості законодавчої регламентації відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. У США ухилення від сплати податків прирівнюється до тяжкого злочину і, згідно з обвинувальним вироком, карається штрафом від 100 тис. дол. для фізичних осіб, 500 тис. дол. для корпорацій або позбавлення волі на строк до 5 років, або того й іншого одночасно, а також на особу, яка вчинила злочин, покладаються всі витрати із судового розгляду. В Англії, як і в США, застосовується кримінальна відповідальність (із санкцією у вигляді штрафу) до юридичних осіб. У Великобританії кримінальна відповідальність за несплату платежів більш жорстка, перелік пом'якшуючих обставин, подібний до наведеного раніше, тут, по суті, відсутній, а угоди про визнання вини не поширені. Покарання за умисну несплату податків та інших платежів передбачає штраф або тюрмне ув'язнення до 7 років. Ці покарання також можуть бути призначені за сукупністю. Лише такий злочин, як «обман державних органів», який призводить до ненадходження грошей у бюджет, передбачає максимальне покарання – довічне позбавлення волі або необмежений штраф. Прецедент, аналогічний США, який встановлює принципи кримінальної відповідальності за несплату платежів, наявний і в Англії. Особливістю Канади є те, що «незалежно від вини платника податків у разі скоєння повторного порушення протягом трьох років особа зобов'язана сплатити штраф у розмірі 10% від суми задекларованого податку». Відповідно до класифікації, даної в КК Франції, суспільно небезпечні порушення податкового та митного законодавства можна поділити на кримінальні проступки і злочини. Статті про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати платежів у Франції містяться в Податковому кодексі 1950 р. (ст. ст. 1727-1756). Кримінальний кодекс Франції 1992 р. не наводить складів податкових злочинів. Специфічна ознака Франції – можливість суду позбавити винного в податковому злочині цивільних, політичних прав, а також права на комерційну діяльність. Франція перейняла великий досвід країн загального права. Спільною ознакою законодавства Франції та Німеччини є розмежування податкового проступку та злочину за розміром ухилення від сплати податків.

Досвід закордонних країн є найважливішим компонентом вдосконалення й уніфікації норм національного права про податкові злочини, аналіз національного й іноземного законодавства дозволяє нам подивитися на ефективність і механізми застосування норми права під час її реалізації. Водночас кожна держава сформулювала власний комплекс заходів із протидії злочинному ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) з урахуванням її національних інтересів, запропонувала свої методи попередження злочинів і боротьби з ними. Закордонна практика притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) досить різноманітна і цікава, а найбільш вдалі моделі боротьби з податковими злочинами гідні пильного вивчення і впровадження в межах вітчизняного права.

Література:

1. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. М., 2003. 374 с.
2. Международное налогообложение: учебник. СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, 2006. 384 с.
3. Соловьев О., Гешелин М. Особенности регламентации квалифицированных составов экономических преступлений в уголовном праве Англии. Международное публичное и частное право. 2011. № 3. С. 40-42.
4. Уголовное законодательство зарубежных государств: Общая часть / под ред. И. Козочкина. М.: Институт международного права и экономики им. А.С. Грибоедова, 2001. С. 255-259.
5. Abgabenordnung. URL: http://www.gesetze-iminternet.de/ao_1977.
6. Code général des impôts. Version consolidée au 16 mars 2016. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>.
7. Dr. Barandt K.-D. Peter. German criminal tax fraud law from an American perspective, including criminal evasion of German inheritance (estate) tax. URL: http://www.barandt.com/e_german_criminal_tax_fraud_law_from_an_american_perspective_including_criminal_evasion_of_german_inheritance_estate_tax.html.
8. Strafgesetzbuch. URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/index.html>.

*Старинець Є. А.,
аспірант кафедри кримінального права
та кримінології
Одеського державного університету
внутрішніх справ*