

.....

КРИМІНАЛЬНИЙ ПРОЦЕС ТА КРИМІНАЛІСТИКА; СУДОВА ЕКСПЕРТИЗА; ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ

.....

УДК 343.163

DOI [https://doi.org/ 10.32840/pdu.2019.4.20](https://doi.org/10.32840/pdu.2019.4.20)

Д. М. Чорний

аспірант кафедри організації судових, правоохоронних органів та адвокатури
Національного університету «Одеська юридична академія»,
заступник начальника відділу нагляду за додержанням
законів органами фіскальної служби
прокуратури Одеської області

ЗАВДАННЯ ПРОКУРОРА ПІД ЧАС ПРОЦЕСУАЛЬНОГО КЕРІВНИЦТВА ДОСУДОВИМ РОЗСЛІДУВАННЯМ ЩОДО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

У статті розглянуто останні зміни в законодавстві про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків. Зокрема, відбулося зростання мінімального розміру коштів, що є ознаками складів злочину за статтею 212 Кримінального кодексу (далі – КК) України, посилено покарання у виді штрафу в санкціях частин 1 і 2 зазначеної статті.

Визначено перспективи формування нового органу досудового розслідування кримінальних правопорушень, які посягають на фінансові інтереси держави, – Бюро фінансових розслідувань.

Виокремлено низку завдань, які постають перед процесуальними керівниками у зв'язку з такими змінами, та процесуальні рішення, що мають бути прийняті прокурором для вирішення цих завдань. Першочерговим завданням прокурора в цій сфері є зміна правової кваліфікації кримінальних правопорушень, а також закриття кримінальних проваджень за ч. 1 ст. 212 КК України, що були розпочаті до 25 вересня 2019 року. Перед повідомленням про підозру прокурорам слід ретельно перевіряти наявність юридичного складу звільнення від кримінальної відповідальності в діях особи, яка ухилилася від сплати податків. Практика засвідчує, що за наслідками досудового розслідування прокурорами найчастіше приймається рішення про звернення до суду з клопотанням про звільнення особи від кримінальної відповідальності.

У статті також обґрунтовано звертається увага на алгоритм дій прокурора у кримінальному провадженні у разі оскарження до суду актів податкових перевірок. Повідомлення особі про підозру у вчиненні кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків не може ґрунтуватися виключно на цьому рішенні контролюючого органу. За таких обставин прокурор має право ініціювати початок кримінального переслідування особи виключно за наявності інших доказів, які в сукупності обґрунтовано свідчать про те, що відповідна особа могла вчинити кримінальне правопорушення. Зазначено, що прокурор повинен забезпечити проведення розслідування в розумні строки навіть за вказаних обставин, не чекаючи вирішення адміністративної справи судом.

Ключові слова: прокурор, процесуальне керівництво, ухилення від сплати податків, кримінальна відповідальність, досудове розслідування.

Постановка проблеми. Після оновлення кримінального процесуального законодавства та запровадження процесуального керівництва як форми нагляду за додержанням законів під час проведення досудового розслідування цей напрям прокурорської діяльності займає лівову частку функціонального навантаження на прокурорів. Незважаючи на те, що дотепер неоднозначно вирішується питання щодо того, в яких іще формах може здійснюватися цей нагляд, сутність і зміст процесуального керівництва досудовим розслідуванням переважно тлумачаться крізь призму повноважень прокурора – процесуального керівника, визначених у ч. 2 ст. 36 КПК України. Водночас, як свідчать спеціалізовані дослідження, на практиці є різне розуміння прокурорами функції процесуального керівництва, її змісту та форм реалізації [1, с. 11].

Теоретико-прикладні аспекти процесуального керівництва досудовим розслідуванням кримінальних правопорушень розглядалися в публікаціях вітчизняних науковців, серед яких – І.В. Гловюк, В.В. Долежан, М.В. Косюта, М.А. Погорецький, О.В. Попович, І.В. Рогатюк, М.В. Руденко, В.М. Сущенко, В.М. Юрчишин та інші. Попри значний науковий інтерес до розроблення основоположних засад здійснення прокурором процесуального керівництва спеціальні питання організації та методики кримінальної процесуальної діяльності прокурора під час досудового розслідування окремих категорій кримінальних правопорушень залишаються без належної уваги. Не є винятком і кримінальні правопорушення щодо ухилення від оподаткування. Наприклад, у Генеральній Прокуратурі України в травні 2016 року затверджено методичні рекомендації особливостей прокурорського нагляду за додержанням законів під час розслідування кримінальних правопорушень про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [2]. Проте зміни в законодавстві про кримінальну відповідальність за податкові правопорушення, аналіз результатів здійснення процесуального керівництва досудовим розслідуванням злочинів у цій сфері дає

підстави для висновку про актуальність і практичну необхідність подальшого вдосконалення організаційно-правових засад такої діяльності на підставі науково обґрунтованих пропозицій.

Специфіка процесуального керівництва досудовим розслідуванням кримінальних правопорушень певного виду зумовлюється, насамперед, особливостями їхньої кримінально-правової та криміналістичної характеристики. Зазначене повною мірою стосується й кримінальних правопорушень у виді ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Метою статті обрано з'ясування основних завдань, які постають перед процесуальними керівниками на стадії досудового розслідування кримінальних правопорушень за ст. 212 КК України в умовах законодавчих змін. Задля досягнення такої мети в статті проаналізовано останні законодавчі нововведення у сфері протидії ухиленню від сплати податків, умови звільнення від кримінальної відповідальності за вчинення цих злочинів, а також визначено ключові процесуальні рішення, що мають бути прийняті прокурором у відповідних випадках.

Виклад основного матеріалу. Кримінально-правова політика держави щодо реагування на порушення порядку ведення господарської діяльності сьогодні зазнає істотних змін. У законодавство України про кримінальну відповідальність запроваджуються новели, які покликані сприяти реалізації принципу економії кримінальної репресії щодо підприємництва. Одним із останніх нововведень у цій сфері стало прийняття Закону України від 18 вересня 2019 року № 101-IX «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» [3], згідно з яким виключено ст. 205 «Фіктивне підприємництво» Кримінального кодексу України, збільшено розміри коштів, що є ознаками основного, кваліфікованого та особливо кваліфікованого складів злочину за ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» Кримінального кодексу України. Відтепер кримінально караним визнається ухилення від сплати податків

на суму, яка в три тисячі і більше разів перевищує установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (у 2019 році – 2 881 500 грн). При цьому посилено покарання у виді штрафу в санкціях частини 1 і 2 зазначеної статті.

Зазначений підхід вимагає особливої уваги прокурорів, які здійснюють процесуальне керівництво досудовим розслідуванням кримінальних правопорушень у виді ухилення від сплати податків. Адже результати такого розслідування, згідно з офіційними статистичними даними, свідчать про його вкрай низьку ефективність. Наприклад, упродовж 8 місяців 2019 року обліковано 790 кримінальних правопорушень за ст. 212 КК України, вручено повідомлення про підозру у вчиненні 76 кримінальних правопорушень, направлено до суду кримінальні провадження щодо 74 правопорушень, за реабілітуючими обставинами закрито провадження щодо 56 кримінальних правопорушень у виді ухилення від сплати податків [4]. Показово, що із закінчених кримінальних проваджень 17 направлено до суду з обвинувальним актом (23%), а 57 – із клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності (77%). За результатами аналізу вказаних даних доходимо висновку, що стороною обвинувачення не прийнято процесуальні рішення по суті переважної більшості розслідуваних кримінальних правопорушень (714, або 90% від числа облікованих), внаслідок чого вони є в залишку, а їхня кількість зростає.

У зв'язку із зазначеними законодавчими нововведеннями нагальним завданням для прокурорів, які здійснюють процесуальне керівництво досудовим розслідуванням, є зміна правової кваліфікації кримінальних правопорушень із ч. 2 ст. 212 КК України на ч. 1 цієї статті, ч. 3 ст. 212 КК України – на ч. 2 цієї статті (за винятком випадків, коли сума податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів, у сім тисяч і більше разів перевищує установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян). Варто зауважити, що процесуальний порядок зміни правової кваліфікації кримінального правопорушення до пові-

домлення особі про підозру досі нормативно не врегульовано. У свою чергу, кримінальні провадження за ч. 1 ст. 212 КК України, що були розпочаті до 25 вересня 2019 року, зокрема ті, що перебувають на розгляді в суді, підлягають закриттю на підставі п. 2 ч. 1 ст. 284 КПК України, оскільки наслідки цих діянь (ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у сумі до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян) більше не є ознакою складу злочину.

Ефективне процесуальне керівництво досудовим розслідуванням кримінальних правопорушень у виді ухилення від сплати податків можливе лише за умови належного рівня професіоналізму слідчих, уповноважених на таке розслідування. Згідно з ч. 3 ст. 216 КПК України виключно слідчі органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, мають право розслідувати злочини за ст. 212 КК України. Зважаючи на тривалу дискусію щодо правомірності функціонування податкової міліції як органу, спеціально уповноваженого здійснювати вказане розслідування, варто звернути увагу на нещодавнє рішення Уряду з цього приводу. Зокрема, згідно з постановою Кабінету Міністрів України підрозділи податкової міліції у складі Державної фіскальної служби продовжують здійснювати повноваження та виконувати функції з реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, здійснюючи оперативно-розшукову, кримінальну процесуальну та охоронну функції до завершення здійснення заходів з утворення центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування, що віднесені до його підслідності відповідно до Кримінального процесуального кодексу України [5].

Отже, зазначене питання нормативно вирішено, принаймні на час дії перехід-

ного періоду. Проте цілком зрозуміло, що на порядку денному стоїть створення нового державного органу, який повинен виконувати зазначені функції. На розгляді Верховної Ради України є низка законопроектів, присвячених заснуванню Бюро фінансових розслідувань. 2 жовтня 2019 року Парламентом за рекомендацією профільного Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики прийнято в першому читанні проект закону України про Бюро фінансових розслідувань, згідно з яким здійснювати досудове розслідування кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК України, будуть детективи Бюро фінансових розслідувань [6]. З огляду на вказане є також практична необхідність у спеціалізації прокурорів, що здійснюватимуть процесуальне керівництво досудовим розслідуванням зазначених фактів. Можливість такої спеціалізації безпосередньо передбачена в ч. 6 ст. 7 Закону України «Про прокуратуру» та закріплена в Порядку організації діяльності прокурорів і слідчих органів прокуратури у кримінальному провадженні [7].

Як відомо, засоби кримінально-правового характеру є крайнім способом реагування на певні порушення. Застосування кримінальної відповідальності до особи, що ухиляється від сплати податків, повинно мати місце виключно за умови відсутності альтернативи для такого рішення. Особливістю кримінального законодавства в цій частині є можливість звільнення особи від кримінальної відповідальності не лише на підставах, передбачених у Загальній частині КК України, а й у разі, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (ч. 4 ст. 212 КК України). Практика засвідчує, що за наслідками досудового розслідування прокурорами найчастіше приймається рішення про звернення до суду з клопотанням про звільнення особи від кримінальної відповідальності. До прикладу, у 2018 році було засуджено 10 осіб за ст. 212 КК України, виправдано 1 особу, кримінальні провадження щодо

158 осіб судами закрито, з яких щодо 145 осіб закрито з підстав, не передбачених у Загальній частині КК України. Отже, прокурорам слід ретельно перевіряти наявність юридичного складу звільнення від кримінальної відповідальності в діях особи, яка ухилилася від сплати податків. При цьому слід ураховувати, що звільнення на підставі ч. 4 ст. 212 КК України допускається виключно у разі сплати податків і зборів до початку притягнення особи до кримінальної відповідальності, тобто перед моментом повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення.

Сплата відповідних сум податків і відшкодування шкоди, завданої державі їх несвоєчасною сплатою після повідомлення про підозру раніше розглядалася як умова для звільнення особи від кримінальної відповідальності за ч.ч. 1, 2 ст. 212 КК України у зв'язку з дійовим каяттям (ст. 45 КК України) за умови щирого каяття та активного сприяння розкриттю злочину. Однак відповідно до чинної редакції ст. 212 КК України (зі змінами, внесеними Законом України від 18 вересня 2019 року № 101-IX) злочин, відповідальність за який передбачено в ч. 1 цієї статті, визнається злочином середньої тяжкості. З урахуванням виключно умисної форми вини під час його вчинення звільнення від кримінальної відповідальності за таке діяння на підставі ст. 45 КК України заборонено. Отже, сплата податків після повідомлення особі про підозру має визнаватися обставиною, що пом'якшує покарання (п. 2 ч. 1 ст. 66 КК України).

Прокурорам також слід ураховувати, що окремі кримінальні процесуальні гарантії захисту від незаконного притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків містяться в регулятивному законодавстві. Зокрема, згідно з п. 56.22 ст. 56 Податкового кодексу України, 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. Зазначене законодавче положення зобов'язує процесуального керівника перед складанням або погодженням письмового повідомлення про підозру у вчиненні злочину за ст. 212 КК України перевірити наявність інших доказів, які в сукупності обґрунтовано свідчать про те, що відповідна особа могла вчинити кримінальне правопорушення.

Оскарження платником податків рішення контролюючого органу про нараховані суми податків у судовому порядку не повинно створювати труднощів у досудовому розслідуванні та не є підставою для його зупинення. Тому прокурор повинен забезпечити проведення розслідування в розумні строки навіть за вказаних обставин, не чекаючи вирішення адміністративної справи судом, тобто юридичного узгодження податкового зобов'язання. Така рекомендація заснована на загальних положеннях доказування у кримінальному процесі, відповідно до яких жоден із доказів, зокрема акт податкової перевірки, податкове повідомлення-рішення, не має наперед встановленої сили і повинне оцінюватись з погляду його належності, допустимості, достовірності, а сукупність зібраних доказів – із погляду достатності та взаємозв'язку для прийняття відповідного процесуального рішення.

Висновки і пропозиції. З урахуванням викладеного необхідно констатувати, що перед прокурорами, які здійснюють процесуальне керівництвом досудовим розслідуванням, постали нові завдання, які потребують свого вирішення. Процесуальним керівниками слід невідкладно прийняти рішення про зміну кваліфікації кримінальних правопорушень за відповідними частинами ст. 212 КК України, про закриття кримінальних проваджень за ч. 1 ст. 212 КК України, що були розпочаті до 25 вересня 2019 року, через відсутність складу злочину. Прокурорам необхідно приділяти належну увагу встановленню підстав для звільнення особи від кримінальної відповідальності у зв'язку із сплатою нарахованих сум податків і відшкодуванням шкоди, зав-

даної кримінальним правопорушенням. Вважаємо, що створення спеціалізованого органу досудового розслідування фінансових правопорушень – Бюро фінансових розслідувань – сприятиме підвищенню ефективності кримінально-процесуальної діяльності щодо захисту фінансових інтересів держави у сфері оподаткування. Здійснюючи процесуальне керівництво, прокурор повинен враховувати можливість оскарження платником податків до суду актів податкових перевірок і орієнтувати слідчого на необхідність збирання у кримінальному провадженні належних, допустимих і достатніх доказів вчинення певною особою ухилення від сплати податків. До перспективних напрямів наукових розробок із розглядуваної тематики слід віднести визначення процесуального порядку зміни кримінально-правової кваліфікації вчиненого діяння в кримінальному провадженні, в якому жодній особі не було повідомлено про підозру.

Список використаної літератури:

1. Прокурор: керує? координує? наглядає? розслідує? : Звіт за результатами дослідження «Роль прокурора на досудовій стадії кримінального процесу» / Белоусов Ю., Венгер В., Мітько В., Орлеан А., Сущенко В., Яворська В.; за заг. ред. Ю. Белоусова. Київ : СТ-Друк, 2017. 268 с.
2. Методичні рекомендації «Особливості прокурорського нагляду за додержанням законів при розслідуванні кримінальних правопорушень про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» / Н.М. Гадіон, О.З. Гладун, В.Л. Льовкін; схвалено рішенням науково-методичної ради при Національній академії прокуратури України (протокол № 5 від 27 травня 2016 року). Київ, 2016. 46 с.
3. Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес : Закон України від 18 вересня 2019 року № 101-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/101-20>.
4. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за січень-серпень 2019 року. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=113897&libid=100820&c=edit&_c=fo.

5. Про внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 вересня 2019 року № 846. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/846-2019-%D0%BF#n19>.
6. Про Бюро фінансових розслідувань : проєкт Закону України від 18 вересня 2019 року № 1208-2. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66887.
7. Порядок організації діяльності прокурорів і слідчих органів прокуратури у кримінальному провадженні : затверджено Наказом Генеральної Прокуратури України від 28 березня 2019 року № 51. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0363-19>.

Chorny D. The task of the prosecutor during the procedural guidance of the pre-trial investigation into tax evasion

The article deals with the latest changes in the legislation on criminal liability for tax evasion. In particular, there was an increase in the minimum amount of funds, which are indicative of the composition of crime under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine. The penalties for committing crimes under chapter 1 and chapter 2 Article 212 of the Criminal Code of Ukraine were also increased.

The prospects of forming a new body of pre-trial investigation of criminal offenses affecting the financial interests of the state – the Bureau of Financial Investigations have been determined.

A number of tasks to be resolved facing the procedural directors in connection with such changes and the procedural decisions to be taken by the prosecutor are distinguished. The primary task of the prosecutor in this area is to change the legal qualification of criminal offenses, as well as to close criminal proceedings under chapter 1 of Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine, which were started before September 25, 2019. Prior to reporting suspicion, prosecutors should carefully review the existence of a legal exemption from criminal liability in the actions of a tax evader. Practice shows that, as a result of the pre-trial investigation, prosecutors most often make a decision to apply to the court for a motion to release a person from criminal responsibility.

The article also justifies attention to the algorithm of actions of the prosecutor in criminal proceedings in cases of appeal against the acts of tax audits. Notification of a person suspected of committing a criminal offense of tax evasion cannot be based solely on that decision of the supervisory authority.

In such circumstances, the prosecutor has the right to initiate the prosecution of a person solely in the presence of other evidence, which collectively justify that the person concerned could have committed a criminal offense. It is stated that the prosecutor must ensure that the investigation is conducted within a reasonable time even in the specified circumstances, without waiting for the administrative case to be resolved by the court.

Key words: *prosecutor, procedural guidance, tax evasion, criminal liability, pre-trial investigation.*