

ТЕМА 10

УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ

10.1. Девіантна поведінка суб'єктів ЗЕД та її особливості.

Девіантна поведінка (відхильна поведінка) - поведінка індивіда або групи, яка не відповідає загальноприйнятим нормам, внаслідок чого відбувається порушення цих норм. Проблема девіантної поведінки та її корекції завжди була важливою у педагогіці, психології, кримінології, але останнім часом вона набуває масового характеру. Не виключенням стала і митна сфера, сфера зовнішньоекономічної діяльності, де проблематика правопорушень, митної злочинності надзвичайно актуалізуються.

В залежності від способів взаємодії з реальністю та порушенням тих чи інших норм суспільства, в тому числі у митній сфері, прояви девіантної поведінки поділяються на 5 видів.

Комплексне дослідження причин митної злочинності та девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД неможливе без їх філософського осмислення. Сама природа людини визначає її бажання та потреби, які, в свою чергу детермінують її «необхідно обумовлені» злочинні вчинки, «органічно» відображаючи індивідуальну природу людини - її характер¹¹⁴. Важливим в розумінні природи девіантної поведінки є визначення мотиваційної компоненти, адже мотив - безпосередня причина вчинку (привід). Таких безпосередніх причин злочинних вчинків людини багато. І серед тих, які є основними виділяють «... бідність та багатство, прагнення до слави та пошани, несправедливість, нерівноправ'я, приниження, зневажливе ставлення, любов, ненависть, заздрість, марнославство, самолюбство, гнів, користь, наглисть, страх, почуття переваги, роздратування, пригнічений стан, надлишок енергії...»¹¹⁵. Останні детермінуються бажаннями та потребами людини - визначаються її природою, над якою сама людина не владна. Завдяки такому ланцюгові детермінацій вчинки людини набувають характеру «необхідно обумовлених».

Першооснова причинності вчинків людини - це природа людини, насамперед, ментальна і психічна. Індивідуальна природа людини - її характер - пов'язана та взаємообумовлена уявою, виступає внутрішнім детермінантом поведінки людини, визначає індивідуальну схильність людини до тої чи іншої поведінки, а отже й злочинної, девіантної. Девіантна поведінка веде до вчинення злочину, правопорушення. Як

впливає з самого терміну «правопорушення» - це порушення права, акт, протиправний праву, його нормам, закону. Вчинити правопорушення -

«переступити» право. Як слушно в свій час зазначав М.С. Малейн: «Кожне окреме правопорушення як явище реальної дійсності є конкретним: воно вчиняється конкретною особою, в певному місці та у певний час, суперечить чинній правовій нормі, характеризується точно визначеними ознаками»¹¹⁶⁷ Властивості та ознаки правопорушень характеризуються такими загальними рисами і ознаками девіантної поведінки (рис. 10.2.).

Загальновизнаною класифікацією правопорушень є їх класифікація за ступенем суспільної небезпеки та завданої шкоди . Відповідно до цього критерію правопорушення поділяються на:

а) злочини - передбачені і заборонені кримінальним законодавством протиправні суспільно небезпечні діяння, які спричиняють чи можуть спричинити істотну шкоду певним охоронюваним державою суспільним відносинам;

б) проступки - протиправні, винні діяння, які не настільки небезпечні, як злочини, але завдають шкоду особі, суспільству, державі, вчиняються в усіх врегульованих правом сферах суспільного життя,

мають різні об'єкти посягання і викликають юридичні наслідки за їх вчинення - стягнення. Саме за об'єктом посягання пропонується розрізняти адміністративні, дисциплінарні, цивільні, земельні та інші проступки.

Відтак девіантна поведінка у зовнішньоекономічній сфері є ніщо інше, як пристосування, вибір рольової поведінки, яку визначає особистість та специфічна ситуація. Існує величезна кількість яскравих прикладів досягнення феноменального економічного успіху. Однак можливості для такого успіху в суспільстві розподілені вкрай нерівномірно, і деякі люди, які бажають його домогтися, рано чи пізно виявляють, що багато шляхів до «швидкого збагачення» значно обмежені, якщо не закриті. Злочинність у цьому випадку виступає тим засобом, використання якого забезпечує досягнення основної мети - розбагатіти. Особливо в даний час, коли в Україні значно лібералізувалась зовнішньоекономічна діяльність.

10.2. Митна злочинність

Митна злочинність - відносно нове поняття у фінансовій, правовій науці України. Більш того, воно й досі не зустрічається в термінології та законодавчих актах нашої держави. Але завдяки ретельному аналізу стану, тенденцій та динаміки злочинів, що були скоєні в специфічній сфері державної діяльності - митній справі, повинно було об'єктивно виникнути як наукове поняття, а й згодом знайти своє місце й у законодавстві та практиці його застосування. З одного боку, це обумовлюється зростанням частки цього виду злочинів у структурі злочинних діянь, що скоюються в Україні (та в інших країнах), а також особливістю кримінальної, криміногенної та криміналістичної характеристик цих видів злочинів. Крім того, не слід забувати про стабільне існування цих злочинів протягом багатьох епох, незважаючи на те, що їх характеристика постійно змінювалася зі зміною їх суспільної оцінки. Довгий час сукупність дій, що порушували моральні, етичні та інші аналогічні погляди щодо дотримання порядку зовнішньої торгівлі між державами, племенами та іншими видами об'єднань людей, у тому числі, в порядку «мовчазної торгівлі», що існувала в історії первісного людського суспільства, знаходили відповідну негативну оцінку з боку суспільства .

Відзначимо, що людині органічно притаманна схильність до всього незвичного і навіть патологічного вираженням якого є злочин. Злочинність же є найважливішою складною частиною загальнолюдської культури, яка за своєю значимістю і місцем в ній переважає такі її визнані та «викликаючи законну гордість всього прогресивного людства» сфери, як мистецтво, наука, релігія, також одночасно виступаючи «донором» політичної та економічної сфер, або навіть більше - виступаючи їх материнською основою, усунення якої тягне за собою й усунення політичної та економічної сфер. Е. А. Поздняков бере на себе сміливість сказати, що «... злочинність є одночасно і наука, і мистецтво, і ідеологія, і релігія, і політика, і економіка, і спорт, оскільки вона органічно включає в себе елементи всіх цих достойних сфер людської діяльності. Але вона є і дещо більшим, оскільки пронизує собою всі згадані сфери зверху до низу, і без неї не може існувати жодна з них» . Отже, злочинності притаманний невід'ємний та органічний зв'язок зі всіма сферами життя людини.

Митні злочини - це особлива та специфічна група злочинів, тому відносно них кримінальна політика нашої держави вимушена знайти також специфічні, адекватні цим злочинам заходи (засоби, методи) їх протидії. При цьому кримінальна політика повинна враховувати два фактори: по-перше, специфічність криміналістичної характеристики злочинів, в тій чи іншій мірі пов'язаних з порушенням порядку переміщення товарів (предметів) через митний кордон України; по-друге, стійку тенденцію розвитку - це стрімке переростання митних злочинів з національних у транснаціональні. Сучасна структура суспільно-шкідливих діянь в галузі державної митної справи свідчить про те, що порушення митних правил є одним з найбільш чисельних проявів девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД - митних правопорушень. Порушення митних правил за своєю юридичною природою належать до адміністративних проступків, проте характеризуються наявністю як спільних ознак, так і деяких відмінностей з останніми. До спільних ознак таких діянь належить: протиправність, винність, адміністративна караність та антигромадська спрямованість.

При цьому порушення митних правил посідають самостійне місце у структурі адміністративних проступків, оскільки, по-перше, регламентуються окремим кодифікованим законодавчим актом - Митним кодексом України, по-друге, родовим об'єктом посягання виступає специфічний об'єкт зазіхань - суспільні відносини, що виникають в галузі державної митної справи, по-третє - порядок притягнення до адміністративної відповідальності за вчинення порушень митних правил регламентується лише Митним кодексом України. Найбільш поширеними правопорушеннями підтверджує практика митного адміністрування в Україні, є:

- приховування валютної виручки при експортно-імпорتنих операціях за межами країни;
- надання фальшивої інформації про виникнення права на експортне відшкодування податку на додану вартість;
- приховування імпорту у вигляді транзиту через митну територію України;
- оформлення фіктивних документів про участь у діяльності інозем- них інвесторів;
- ввезення товару, обходячи митні пости та пункти пропуску;
- ввезення товару з заниженням його кількості у супроводжуючих документах;
- псевдотранзит товару і фактична реалізація його на митній території України;

- ввезення готової продукції у виді комплектуючих виробів;
- відображення в деклараціях неправдивої інформації щодо характеристики ввезених товарів (наприклад, коду товару, країни походження, митної вартості товару);
- ввезення готової продукції під виглядом давальницької сировини.

Розглядаючи названі способи, зауважимо, що ухилення від сплати податків шляхом приховування валютної виручки за кордоном при експортно-імпортних операціях частіше всього здійснюються за допомогою заниження фактурної та митної вартості товарів. Це дозволяє знижувати суми, які підлягають оподаткуванню, при сплаті, відповідно, вивізного чи ввізного мита, акцизу, ПДВ. Цей спосіб зловживання поєднується з псевдодемпінгом.

Сутність ухилення від сплати податків шляхом представлення фальшивої інформації для повернення із бюджету ПДВ полягає в тому, що суб'єкти підприємницької діяльності з ціллю отримання грошових коштів з бюджету надають фіктивні документи про проведення господарських операцій і виникнення права на відшкодування податку на додану вартість з бюджету. Платник ПДВ (декларант) ухиляється від сплати податку під час подання митної декларації на товари чи послуги, фактичні поставки яких не відбуваються. Тоді сума нарахованого ПДВ у складі договірної ціни перераховується на лорорахунок, оминаючи бюджет. Загрозливих масштабів набуває заниження та скорочення ввізного мита через незаконне користування пільгами за допомогою фальсифікації митних документів: зміни назви, коду товару; заниження митної вартості; зміни якості, сорту товару тощо.

Ухилення від сплати податків шляхом приховування імпорту у вигляді транзиту через митну територію полягає у наступному. Товар відправляється за адресою підприємства-резидента його ж транспортом і ввозиться на територію України контрабандним шляхом. Як правило, для цього використовується автомобільний транспорт. Для приховування факту незаконного ввозу товару може складатися пакет фіктивних документів про перевіз товару по території України. Одним із різновидів таких правопорушень є так званий «перерваний транзит». Товар документально транспортується через територію України на адресу підприємства-нерезидента, розташованого за межами митної території України. Фактично товар розвантажується на території України і реалізується без сплати відповідних митних платежів. Для виявлення таких порушень фіскальні органи мають можливість перевірити дійсність вивозу таких вантажів через митний кордон

України. Система контролю дозволяє це зробити, але відповідні органи не завжди роблять таку перевірку з різних причин, в тому числі з мотивів отримання неправомірної вигоди.

Одним із способів ухилення від сплати митних платежів є оформлення фіктивних документів про участь в діяльності підприємства іноземних інвесторів. У таких випадках суб'єкт - правопорушник з України реєструє фіктивні документи про те, що засновником спільного підприємства є іноземний суб'єкт, який інвестує у це підприємство власні кошти. Відповідно до законодавства таке підприємство на певний строк звільняється від сплати податків. У такий спосіб правопорушник не тільки ухиляється від сплати податків, але й приховану за кордоном валюту, мовби виплачену за частину товару іноземному „інвестору”, повертає як нову ”інвестицію” у свою фірму, а валюту, яка акумулюється за кордоном, переводить на свій особистий рахунок.

Основними засобами привласнення і відмивання валютних коштів є різного роду протиправні дії з заключенням договорів з фінансовими іноземними фірмами, навмисне доведення свого підприємства до банкрутства і оголошення про неможливість погашення боргу, а також банківські махінації, які дають можливість привласнити ці кошти, та ті способи, котрі були розглянуті вище.

Поширеною практикою стало ухилення від сплати податків із використанням послуг офшорних компаній. Офшорні юрисдикції пропонують іноземним фірмам пільгові податкові умови, наприклад у формі низької податкової ставки на чистий прибуток. На Кіпрі вона дорівнює 4,25%, а на Багамах, у Делаварі (США), Ірландії, Гібралтарі - цей податок взагалі скасовано.

Офшорна зона - один із видів вільних економічних зон. Їх відносять до сервісних вільно-економічних зон, особливістю яких є створення для підприємців сприятливого валютно-фінансового та фіскального режимів, високий рівень та законодавчі гарантії банківської та комерційної секретності, лояльність державного регулювання.

Термін «офшорна зона» загалом має на увазі будь-яку країну з низькою або нульовою податковою ставкою на всі або окремі категорії доходів, певний рівень банківської або комерційної секретності, мінімальну або повну відсутність резервних вимог центрального банку або обмежень у конвертованій валюті. Крім того, більшість офшорних

зон має відносно прості вимоги з ліцензування і регулювання фінансових компаній і інших фірм. Особливістю офшорної юрисдикції є поширення пільгового режиму виключно на нерезидентні компанії, які не здійснюють діяльність на території юрисдикції і, що найважливіше, забезпечення ефективного режиму фінансової секретності.

Багато офшорних юрисдикцій адмініструють податки, проте всі вони або не справляють податок на прибуток взагалі, або стягують його тільки з певних категорій доходу, або стягують податок нижчий, ніж у тій країні, де платники є податковими резидентами. Відсутність податку, як правило, є частиною політики залучення іноземного капіталу. У ряді випадків податок на прибуток не вводиться внаслідок бідності значної частини населення. Багато податкових притулків у басейні Карибського моря є невеликими, малорозвиненими країнами з бідним населенням. В цих умовах країна може мати значно більший прибуток при низькому рівні податків і зборів. Важливою особливістю більшості офшорних територій є надання пільгового податкового режиму і виконання вимоги проведення ділових операцій за межами країни, де офіційно зареєстрована офшорна компанія.

Вперше українські бізнесмени дістали можливість відкривати офшорні компанії в 1991 році. Офшорні схеми засновані на використуванні можливостей, що надаються укладеними угодами про виключення подвійного оподаткування. Офшорні схеми все частіше стали спиратися не тільки на угоди купівлі-продажу, але й на лізингові, комісійні, трастові, страхові та інші договірно-правові форми здійснення складних комерційних операцій. Зарубіжні офшорні компанії використовуються в процесі поточного і довгострокового фінансування українських проектів з-за кордону. В схемах цього типу звичайно широко використовуються спеціалізовані компанії, розташовані в зонах податкових пільг.

Офшорні схеми часто націлені на подолання іноземних податкових бар'єрів. Існує комплекс факторів, які стимулюють розвиток офшорного бізнесу в Україні. До головних із них належать: тягар податкового навантаження і неефективність фіскальної політики, несприятливий інвестиційний клімат і потужні мотиви до експорту капіталу за кордон, високі інвестиційні ризики і використання офшорних схем для приховування факту володіння інвестиційними об'єктами в Україні, криміналізація економіки і використання офшорних схем для відмивання доходів, одержаних злочинним

шляхом. Українських бізнесменів у офшорні зони вабить можливість ухилення від сплати податків або відмивання «брудних грошей» (за ці діяння передбачена кримінальна відповідальність відповідно до ст. 212 і ст. 209 КК України).

Офшорні зони залежно від виду й обсягу пільг, що надаються при реєстрації суб'єктам-нерезидентам, поділяють на три групи.

1. Країни - «податкової гавані», що повністю звільняють компанії від сплати будь-яких податків, за умови, що управління компанією здійснюється за межами території реєстрації і вона не має там джерел доходу. Найбільш відомі країни цієї групи: Беліз, Гібралтар, Кайманові острови, Панама.

2. Країни, де іноземним компаніям надаються суттєві податкові пільги та висуваються мінімальні вимоги щодо фінансової звітності, до них належать Кіпр, Уругвай, Естонія та ін.

3. Країни, де податкові пільги та привілейований режим таємності мають суб'єкти господарювання-нерезиденти, що здійснюють лише визначені в законодавстві країни види господарської діяльності. До цієї групи входять деякі кантони Швейцарії, Люксембург, Греція та ін.

Як правило, з країнами першої групи інші держави не прагнуть укладати угоди про уникнення подвійного оподаткування, а, навпаки, вживають заходів для боротьби з ухиленням від сплати податків. З багатьма країнами другої та третьої груп Україна має угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Досліджені нами способи вчинення правопорушень у сфері зовнішньоекономічної діяльності не є вичерпними, їх різноманітність досить широка і на різних етапах розвитку домінує то одна, то інша група правопорушень.

10.3. Правова характеристика ухилення від сплати митних платежів

Наразі до митних злочинів, що вчиняються у галузі державної митної справи, належать діяння, передбачені ст. 201 «Контрабанда» Кримінального кодексу України (далі - КК України) та ст. 305 «Контрабанда наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів» КК України. Вважаємо, що цей перелік доповнює і ст. 212 КК України «Ухилення

від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», адже як свідчить судово-слідча практика більшість випадків контрабанди (ст. 201 ККУ) здійснюється лише з метою ухилення (або зменшення) митних (обов'язкових) платежів. Таке об'єктивне визначення сфери «митної злочинності» дає підставу для подальшого удосконалення кримінального законодавства, встановлення більш чітких критеріїв розмежування злочинів, які об'єднує це поняття з іншими порушеннями митних правил, створює підстави для визначення стратегії боротьби з цим видом злочинності, на підставі якої можна конкретизувати форми, методи, заходи та засоби протидії скоєння кожного із тих, що належать до цієї групи.

Митні платежі є засобом здійснення фіскальної функції митної системи, тому під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів законодавець практично у більшості країн в різні часи змінював своє ставлення до кваліфікації фінансових правопорушень, які були пов'язані з незаконним переміщенням товарів та деяких інших предметів матеріального та інтелектуального виду через митний кордон України, вважаючи ухилення від сплати митних платежів або митним злочином, або фінансовим порушенням. Тому, це стало підставою для керівників Європейського співтовариства створити єдині правила здійснення митної справи для усіх країн ЕС, досягнути уніфікацію у регулюванні більшості митних відносин, визначити коло порушень митного законодавства, встановити єдину відповідальність за їх скоєння. В розвиток цих прагнень Європейський Парламент 10 лютого 2010 р. прийняв резолюцію «Про поліпшення управління в податкових питаннях» на пленарній сесії в Страсбурзі.

Резолюція стосується питань боротьби з ухиленням від податків, які пов'язані з перетинанням державного кордону. У резолюції зазначено, що неприпустимо поки держави-члени Євросоюзу борються із серйозними економічними і фінансовими проблемами, рівень ухилення від податків складає удвічі більшу суму, ніж увесь бюджет Євросоюзу. Доповідач з питання щодо прийняття вказаної резолюції Еніко Гіорі у своїй доповіді Європейському Парламенту зазначила, що Євросоюз зможе рухатися у напрямку до більш справедливої податкової політики, спрямованої на зменшення рівня ухилення від податків при здійсненні міжнародної торгівлі, і тому заважатиме офшорним компаніям, які нині діють в багатьох державах-членах Євросоюзу. У вітчизняній науці доволі ґрунтовно систематизовано

світові приклади та способи ухилення від оподаткування.

Слід зауважити, що в теорії та практиці перманентно ведуться дискусії навколо проблематики ухилення від сплати податків. Така правова позиція дозволяє мінімізувати (уникати) сплату податкових платежів легальними способами знайшла відображення в нормативно-правових актах. Наприклад, в США мінімізація податкових платежів не є кримінальним правопорушенням. Будь-яка спроба зменшити, звільнитися, мінімізувати чи частково уникнути сплати податків законними методами дозволяється.

Різниця між ухиленням та мінімізацією тонка, але чітко визначена. Той, хто мінімізує податкові платежі, не приховує та не викривляє дані. Він структурує діяльність таким чином, щоб зменшити чи усунути податкове зобов'язання, і щодо здійснення такої діяльності надає повний звіт. Ухилення, з іншого боку, включає в себе обман, хитрість, маску-вання, приховування, деякі спроби викривити або приховати події, чи надати їм іншого вигляду.

В Українській економічній енциклопедії ухилення від сплати податків трактується як сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування. Ми підтримує позицію багатьох українських учених-фінансистів про те, що ці два методи зменшення суми податків потрібно розмежовувати, називаючи легалізоване зменшення оподаткування - уникненням від сплати податків, а нелегальне - ухиленням від сплати податків. Так, В. Вишневський під уникненням від сплати податків розуміє діяльність господарюючих суб'єктів, спрямовану на мінімізацію податкових зобов'язань усіма допустимими законом способами (використання податкових пільг, найрізноманітніші організаційно-правові форми ведення бізнесу і форми угод, вибір раціональної облікової політики тощо). Під ухиленням від сплати податків автори розуміють протиправні дії зі зменшення податкових зобов'язань, виявлення яких тягне за собою відповідальність (штрафні санкції, адміністративну, дисциплінарну та кримінальну) за порушення податкового законодавства .

В українському законодавстві дана проблематика врегульована статтею 212 Кримінального кодексу України «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)». Зокрема: 1. умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку,

вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, карається штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи зайтися певною діяльністю на строк до трьох років.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах.

3. Діяння, передбачені частинами першою та другою ст.212, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах. Розглянемо більш детально елементи такого злочину як ухилення від сплати податків, зокрема, характеристику об'єкту (рис. 10.6).



Рис. 10.6. Характеристика об'єкту злочину

Предметом злочину виступають податки, збори, в тому числі митні платежі, які входять в систему оподаткування та визначенні Податковим та Митним кодексами України. Закон чітко визначає, що

ухилення від сплати - це умисна несплата податків та зборів у встановлені строки. Таким строком є період з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку до останнього дня строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений (рис. 10.7). Проблематика ухилення від сплати митних платежів врегульована також на рівні Митного кодексу України, зокрема в частині характеристики одного із порушень митних правил, а саме «Дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів».

Заявлення в митній декларації з метою неправомірного звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру неправдивих відомостей щодо істотних умов зовнішньоекономічного договору (контракту), ваги (з урахуванням допустимих втрат за належних умов зберігання і транспортування) або кількості, країни походження, відправника та/або одержувача товару, неправдивих відомостей, необхідних для визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД та його митної вартості, та/або надання з цією ж метою митному органу документів, що містять такі відомості, або несплата митних платежів у строк, встановлений законом, або інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів, за відсутності ознак злочину, а так само використання товарів, стосовно яких надано пільги щодо сплати митних платежів, в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано такі пільги, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 300 відсотків несплаченої суми митних платежів.

Відомо, що митні платежі - це мито, акцизний податок, що справляється при ввезенні підакцизних товарів на митну територію України, податок на додану вартість, що справляється при ввезенні товарів на митну територію України.

Правопорушення полягає у заявленні в митній декларації неправдивих відомостей, тобто недостовірних відомостей, які необхідні для прийняття рішення про випуск, в тому числі умовний, товарів і транспортних засобів, розміщення їх в обраний митний режим або відомості, які впливають на нарахування обов'язкових платежів (неправомірне звільнення від сплати податків і зборів або зменшення їх розміру), а також у порушенні визначених строків сплати митних платежів. Для кваліфікації дій за даною статтею Митного кодексу України не мають значення мотив і мета їх вчинення, а також чи настали від цього шкідливі наслідки.

10.4. Відповідальність за ухилення від сплати митних платежів

Важливим аспектом протидії ухиленню від оподаткування є застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства. Відповідальність за порушення податкового законодавства передбачена:

- 1) Податковим кодексом України (полягає у застосуванні штрафних санкцій та пені, глава 11, 12 ПКУ);
- 2) Кодексом України про адміністративні правопорушення;
- 3) Кримінальним кодексом України.

З прийняттям ПКУ розширено перелік фінансових санкцій за порушення податкового законодавства та, в деяких випадках, застосовується жорсткіша міра покарання, ніж це було передбачено Законом України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»¹³³. Визначені ПКУ штрафні санкції передбачають посилення відповідальності за повторно вчинене правопорушення платником податків протягом року.

Правова специфіка митно-податкових правопорушень в тому, що питання відповідальності за них розглядається в законодавстві багатьох країн у рамках фінансового права, хоча в деяких із них за порушення митно-податкових відносин встановлена адміністративна, а іноді і кримінальна відповідальність.

В українській правовій традиції за ухилення від сплати податків, інших обов'язкових платежів у значних розмірах платники можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності.

У різних країнах варіювання відповідальності за ухилення від сплати митних платежів знаходиться в діапазоні від гіперболізованого відносини з крайніми санкціями (наприклад, в Китаї передбачений розстріл) до відмови у криміналізації діяння за законодавством Швейцарії¹³⁴.

Можна виділити два напрямки кримінальної політики щодо ухилення від сплати митних платежів. Перша група - постіндустріальні країни, а саме США і держави, що входили в Європейську економічну спільноту (ЄЕС) - як такий собі економічний орієнтир розвитку Росії. Друга група - країни, що входять до Митного союзу в рамках СНД.

10 лютого 1975 року Рада ЄЕС прийняла Резолюцію, яка передбачає комплекс заходів для боротьби з ухиленням від сплати митних зборів і податків. Основні запропоновані заходи стосуються способів, за допомогою яких Резолюція передбачає узгодження і вдосконалення служб збору

інформації та здійснення контролю. Комісія ЄЕС передбачила у Програмі з податкової практики від 23 липня 1975 року серію заходів щодо взаємного обміну інформацією між членами Співтовариства; щодо забезпечення податкових розслідувань по запитах держав-членів ЄЕС один одному і т.д. Комісія ЄЕС представила 23 листопада 1984 року Меморандум «Про спільні дії проти обману та ухилення від податків в міжнаціональних відносинах».

У законодавстві держав ЄЕС передбачена відповідальність за ухилення від сплати податків, в тому числі і митних платежів. У Німеччині вона встановлена у відповідності з законом Аиззепзієіегдезеїг від 1972 р. як податкове шахрайство. Відповідно до пункту 392 воно карається штрафом до 5 млн. німецьких марок або позбавленням волі строком до 5 років.

Загальне покарання за ухилення від сплати податків і митних платежів в Англії встановлено в Тахез Мападетепі Асі 1976 року, ст. 38 Британського Фінансового Статуту містить спеціальні штрафні санкції, що передбачають позбавлення волі до 2-х років або штраф до 1000 ф. ст. або обидва покарання. У разі несплати штрафу з винного стягується триразовий розмір несплаченого штрафу.

У цих країнах є альтернатива між позбавленням волі або великим грошовим штрафом, а також комбіноване покарання. У практиці правоохоронних органів конфіскація майна і доходів, отриманих неправомірно, домінує над іншими санкціями¹³⁵.

Окремо в законодавстві США митні злочини не виділені; переслідування кримінально-правовими методами відбуваються за несплату податку взагалі. У США митні злочини розслідуються Митною службою США, що організаційно входить до Міністерства фінансів. У США найбільше часто для призначення кримінальних покарань використовуються наступні статті:

- спроба уникнути чи порушити сплату податків;
 - навмисне нехтування обов'язками по збору податку, ведення неправильного обліку по сплаті податку;
 - навмисне нехтування обов'язками по реєстрації доходів чи повідомленням інформації щодо сплати податків;
- співучасть у підготовці помилкових відомостей про доходи. Ухилення від сплати податків, в тому числі і митних платежів, передбачене в законодавстві США як кримінальний злочин, відрізняється від легітимного, законного зниження податкових платежів. Ухилення від сплати податків в кримінальному праві США - це умисне, навмисне невиконання обов'язків по сплаті до частини або повністю федерального податку, відомого платнику податків, вчинене шляхом обману, шахрайства.

Ухилення від сплати митних податків, що кваліфікується у праві США як

злочин, відрізняється від уникнення податків (іах аVOІбапсе), під яким прийнято розуміти розумне податкове планування, що цілком допустиме за законодавством США. Справи про ухилення від сплати митних платежів становлять особливу складність для правоохоронних органів.

Політика боротьби з митно-податковими злочинами в США пов'язана з двома пріоритетними напрямками. З одного боку, в США співвідношення податкових деліктів, які караються в кримінальному порядку і в цивільно-правовому, за оцінками окремих дослідників, висловлюється так: на одну кримінальну справу про умисне ухилення від сплати митних податків припадає близько 10 справ про ухилення від сплати митних податків, покараних в цивільно-правовому порядку, де митна служба не вважає за необхідне порушити кримінальну справу через складності доведення наміру.

Акцент у санкціях по митно-податкових злочинів США зміщений від покарань у вигляді позбавлення свободи до покарань у вигляді конфіскації майна, які здійснюються в адміністративному і в кримінальному порядку.

Закон Російської Федерації (далі - РФ) встановлює відповідальність за ухилення від сплати митних платежів, що справляються з організацій або фізичних осіб у великому розмірі. При цьому ухилення від сплати митних платежів визнається вчиненим у великому розмірі, якщо вартість несплачених митних платежів перевищує одну тисячу мінімальних розмірів оплати праці, а в особливо великому розмірі - три тисячі. Стаття сформульована вкрай лаконічно і містить ознаки одного основного і кваліфікованого складу злочину.

Об'єктивна сторона ухилення від сплати митних платежів може здійснюватися шляхом дії (бездіяльності), що складається в укритті переміщуваного товару, заниження його вартості, надання невірної інформації про його належність чи призначення, або повної або часткової несплати нарахованих митних платежів. Розмір ухилення від сплати митних платежів визначається за сумою митних платежів, що підлягають стягненню або стягнутих у безспірному порядку і належать до певної операції по переміщенню товарів.

У відповідності зі ст. 110 Митного кодексу РФ митними є платежі, що сплачуються при переміщенні через кордон РФ і в інших передбачених законом випадках, а саме: мито; податок на додану вартість; акцизи; збори за видачу ліцензії; збори за видачу кваліфікаційного атестата фахівця; митні збори за митне оформлення;

митні збори за зберігання товарів; митні збори за митне супровід товарів; плата за інформування та консультування; плата за прийняття попереднього рішення; плата за участь у митних аукціонах.

Порядок обчислення величини митних платежів визначається Законом РФ «Про митний тариф» та Митним кодексом РФ. Митні платежі сплачуються до прийняття або одночасно з прийняттям митної декларації, як правило, митному органу РФ. У виняткових випадках митний орган РФ, що виробляє митне оформлення може надати платникові відстрочку або розстрочку сплати митних платежів, але на строк не більше двох місяців з дня прийняття митної декларації.

Суб'єктом є особа, яка зобов'язана сплатити митні платежі від свого імені або від організації. Суб'єктивна сторона характеризується прямим умислом. Особа усвідомлює суспільну небезпеку своїх дій (бездіяльності) і бажає ухилитися від сплати митних платежів, тобто не виплачує їх.

Добровільна сплата митних платежів після закінчення терміну платежу є добровільною відмовою від вчинення злочину. Злочин є закінченим в момент вчинення дій (бездіяльності), які перебувають в ухиленні від сплати митних платежів.

10.5. Особливості протидії митній злочинності

Митна злочинність - це особливий вид злочинності, що обумовлює й виникнення особливої системи заходів, засобів та методів боротьби з нею. У світі є ряд нормативних актів, що врегульовують особливості протидії митним злочинам: Конвенція ООН 2000 року, Міжнародна конвенція про взаємну адміністративну допомогу у відверненні, розслідуванні та припиненні порушень митного законодавства від 09.06.1977 року. До них слід додати ще й ті, що знайшли своє закріплення в угодах, укладених КМУ та митною службою з відповідними структурами зарубіжних країн. Це зокрема передбачено ст. 19 Конвенції ООН «Спільне розслідування», в якій закріплено, що держави-учасниці розглядають можливість укладання двосторонніх або багатосторонніх угод чи домовленостей, в силу яких у зв'язку зі справами, що є предметом розслідування, кримінального переслідування або судового розгляду в одній або декількох державах, заінтересовані компетентні органи можуть створювати органи з проведення спільних розслідувань. Конвенція пропонує проводити деякі специфічні оперативно-слідчі дії, що входять до операції,

контрольована поставки за згодою заінтересованих держав-учасниць. Так, ст. 20 «Спеціальні методи розслідування» Конвенції передбачає: якщо це допускається основними принципами її внутрішньої правової системи, кожна держава-учасниця, у межах своїх можливостей і на умовах, встановлених її внутрішнім законодавством, вживає необхідних заходів для того, щоб дозволити належне використання контрольованих поставок і у тих випадках, коли вона вважає це доречним, використання інших спеціальних методів розслідування, таких як електронне спостереження або інші форми спостереження, а також агентурні операції, її компетентними органами на її території з метою проведення ефективної боротьби проти організованої митної злочинності. Рішення про використання контрольованих поставок на міжнародному рівні можуть, за згодою заінтересованих держав-учасниць, включати такі методи як перехоплення вантажів і залишення їх неторканими, їхнє вилучення або заміна повністю або частково .

Деякі специфічні заходи боротьби із зазначеними злочинами знайшли своє закріплення у нашому національному законодавстві - Митному кодексі України, а саме у ст. 61 «Огляд територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних ліцензійних складів, спеціальних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де знаходяться або можуть знаходитися товари і транспортні засоби, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою законом покладено на митні органи», ст. 62 МКУ «Використання технічних та спеціальних засобів для здійснення митного контролю», ст. 318 МКУ «Переміщення товарів під негласним контролем» та інших у багатьох відомчих і міжвідомчих актах тощо.

Тобто специфіка митної злочинності об'єктивно обумовлює пошук і специфічні шляхи її протидії. Більш того, митна злочинність досить постійно змінюється, зокрема, під впливом митної та кримінальної політики, тому змінюється (або повинен змінюватися) механізм цієї протидії. А це потребує постійного спостереження за станом, динамікою, структурою та географією цієї групи злочинів.

Методи протидії ухиленню від сплати податків в Україні можна представити наступним чином (табл. 10.3).

Як бачимо з таблиці, кожен з запропонованих заходів протидії ухиленню від сплати податків та детінізації економіки України має свої переваги та недоліки. За допомогою поєднання зазначених заходів

можливо буде зменшити рівень податкових зловживань та мінімізувати втрати бюджету в результаті ухилення від сплати податків.

Таблиця 10.3

Переваги та недоліки заходів протидії ухиленню від сплати податків

<i>№ з/п</i>	<i>Заходи протидії</i>	<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
1	Застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового законодавства.	У разі посилення жорсткості покарання можливий приріст надходжень до бюджету (за рахунок штрафних санкцій за порушення податкового законодавства та підвищення рівня добровільності сплати податків).	Можлива повна відмова від сплати податків, коли фірми виявляють, що заборгованість по податках і зборах зростає настільки швидкими темпами, що погасити її не вдається, що б вони не робили.
2	Досягнення оптимального рівня податкового навантаження.	Вирівнювання умов оподаткування для всіх платників податків, зростання податкових надходжень, високий рівень соціального захисту населення.	Важко реалізувати в період трансформації економіки.
3	Створення ефективної системи податкового контролю.	Підвищення ймовірності виявлення неплатника податків через впровадження в практику податкового контролю комплексного, системного, економічно-правового аналізу суб'єктів господарювання.	Існує ймовірність виникнення ситуації, коли кожен платник податків може бути притягнутий до відповідальності.
4	Підвищення податкової культури та досягнення партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами.	Усвідомлення суб'єктами господарювання необхідності добровільної сплати податків та зборів через підвищення їх інформованості.	Неможливо повністю вирішити проблему власницького інстинкту кожної особи.
5	Формування передумов для легалізації тіньових структур.	Підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів, підвищення дієвості законодавчої бази, поживлення інвестиційних ресурсів.	Низька ймовірність повного викорінювання існуючого бюрократизованого державного апарату.

Практика протидії злочинам щодо ухилення від сплати податків в Україні в 2015 році представлена в табл.10.4. Відповідно до міжнародного законодавства фіскальним і правоохоронним органам надане право здійснювати співпрацю зі спеціальними службами і правоохоронними органами іноземних держав, обмінюватися з ними на взаємній основі

оперативною інформацією, спеціальними технічними й іншими засобами в межах своїх повноважень й у встановленому порядку.

Основними формами взаємодії правоохоронних органів різних держав світу у сфері слідчої діяльності та оперативно-розшукових заходів, у тому числі з метою виявлення фактів митних злочинів, є:

- виконання запитів;
- участь в оперативно-розшукових заходах та слідчих діях, що здійснюються на території іншої держави;
- обмін інформацією;
- робота офіційних представників.

Міжнародним законодавством передбачено, що за одну з основ для проведення оперативно-розшукових заходів з метою виявлення, попередження, припинення і розкриття митних злочинів, розшуку осіб, що їх вчинили, називають запити міжнародних правоохоронних організацій і правоохоронних органів іноземних держав відповідно до їх міжнародних оговорів. Як правило, законодавством також закріплюється обов'язок органів виконувати на підставі й у порядку, передбаченому міжнародними договорами, запити відповідних міжнародних правоохоронних органів, правоохоронних органів і спеціальних служб іноземних держав.

Під запитами у сфері міжнародного співробітництва розуміють письмові або усні звертання, направлені (передані) офіційно правоохоронним органам-партнерам відповідно до міжнародних договорів, з питань, рішення яких віднесено до їх компетенції. Запити, як правило, стосуються перевірки по обліках, підтвердження установчих даних і встановлення місцезнаходження громадян, перевірки отриманої інформації про злочин, що готується, вчиняється або є вчиненим, у тому числі й шляхом проведення оперативно-розшукових заходів «контрольована поставка», «перевірочна закупка» та інших заходів, встановлення обставин вчинення злочину і причетності окремих осіб до нього, перевірки реєстрації фірм і т. ін.

Необхідно враховувати, що запити про проведення слідчих дій та оперативно-розшукових заходів, у тому числі про наведення довідкової інформації, здійснення контрольованих поставок, перевірочних закупок та інших заходів, здійснюваних з метою виявлення первинних злочинів у сфері ЗЕД, виконуються за умови подвійної криміналізації, тобто за умови, що діяння, відносно якого здійснюються ці заходи, визнано злочином у державі органу-ініціатора запиту та в державі органу-виконавця запиту.