

УДК 343.359.2(73)

*Г. Г. Дранченко,
здобувач кафедри кримінального права ОНЮА*

ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ЗЛОЧИНИ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ США

З розвитком фіскальної системи будь-якої правової держави неминуче виникає проблема впорядкування податкових правовідносин, застосування правових санкцій, за скоєні правопорушення. Виникає необхідність створення та ефективного запровадження єдиної податкової політики, яка б максимально задовольняла інтереси суспільства. Актуальним та практично корисним здається вивчення досвіду розвинених країн світу з цього питання. Вважаємо за доцільне провести аналіз такого досвіду на прикладі США.

Оподаткування в США є одним з найважливіших інструментів державного регулювання підприємницької діяльності. Його відмінними рисами є розмаїття видів і рівнів стеження податків, частий перегляд положень податкового законодавства, велика кількість податкових пільг і знижок, які відкривають простір для різноманітних маневрів [1].

Відмінною рисою у співставленні із законодавством України є те, що кримінальне законодавство США не містить норм про відповідальність за податкові злочини. Це стосується і федерального законодавства і законодавства штатів, але така відповідальність регулюється спеціальними законами про податки. На рівні федерації усе податкове законодавство кодифіковане у зводі законів США. Окремо слід зазначити Кодекс внутрішніх доходів США — об'ємний нормативний документ, який регулює практично всі аспекти податкової системи країни, включаючи цивільну та кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства (Internal Revenue Code).

Основними видами санкцій, передбачених і федеральним податковим законодавством, і законами штатів, є цивільно-правові санкції. Що ж стосується адміністративної відповідальності, то про неї можна говорити лише умовно, стосовно тих випадків, коли за окремі порушення законодавство передбачає штрафні санкції, що прогресивно зростають. Але стягнення цих штрафів у кінцевому результаті здійснюється у цивільно-правовому порядку чи в окремих випадках може перейти у кримінальну відповідальність.

Оскільки у США, як і в інших країнах англосаксонської правової системи, немає формального розмежування між злочинами і проступками, то до останніх можна віднести незначні правопорушення, які караються відносно невеликими штрафами. Так, за кожен випадок порушення має бути сплачений штраф у розмірі 50 дол., але не більше 100 тис. дол. за календарний рік за усі порушення.

Але при систематичному невиконанні вимог, що стосуються надання інформації про доходи, таке порушення кваліфікується як навмисна недбалість і карається крім сплати твердої суми штрафу (100 дол.) ще й стягненням у розмірі 5–10% від тієї сукупної суми, яка відповідає вимогам точної інфор-

мації про доходи. Але і в цьому випадку порушник має право оспорювати штрафні санкції, доказуючи наявність поважної причини, а не навмисної недбалості. За відсутності поважної причини порушник сплачує штраф у тій самій формі, що й податок, за офіційним повідомленням.

Федеральне податкове законодавство регулює порядок сплати подохідного податку, податку на майно, у тому числі отриманого у порядку дарування, податків у зв'язку з роботою за наймом, сплати різних акцизів, а також спеціальних податків — з виробництва та продажу алкогольних напоїв і тютюнових виробів, із фінансування виборчих кампаній по виборах президента і діяльності фондів довірчої власності, а також ряду інших спеціальних податків.

Характерною особливістю кримінальної відповідальності у системі загального оподаткування є те, що вона настає як для фізичних, так і для юридичних осіб (корпорацій) і не тільки у випадках несплати ними податків, але навіть при спробі ухилитися від сплати чи взагалі позбутися податку. Строго кажучи, більшість передбачених податковим законодавством злочинних діянь представляє собою спробу тими чи іншими способами ухилитися від сплати податку.

Будь-яка спроба уникнути сплати податку передбачає, як правило, навмисні дії, які виражаються у приховуванні чи перекручуванні інформації про доходи. Методом такого приховування є здебільшого у складі злочинів шахрайство, обман чи пряма підробка.

Поняття «спроба ухилитися» чи «позбавитися сплати податку» сформульоване у Зводі законів США: «Той, хто навмисно намагається будь-яким способом ухилитися чи позбавитися сплати податку, що передбачений даним Зводом законів США, також відповідного платежу, винний у скоєнні фелоній і повинен бути покараний штрафом у розмірі не більш ніж 259 тис. дол. (500 тис. дол. для корпорацій) чи ув'язненням на строк до 5 років, чи обома видами покарань разом із судовими витратами». Ця загальна норма конкретизована окремими складами злочинів того чи іншого ступеню тяжкості.

Так законодавство передбачає, що той, від кого вимагається сплата будь-якого нарахованого податку чи пред'явлення необхідної податкової декларації чи звіту, що містить інформацію про доходи, і той хто навмисно не робить цього, скоює злочин, що карається штрафом у розмірі до 100 тис. дол. і (чи) позбавленням волі на строк до 1 року (для корпорацій сума штрафу становить 200 тис. дол.), включаючи судові витрати.

Будь-яка приватна особа, яка обманює свого роботодавця, надаючи йому навмисно неправдиву інформацію відносно податкових пільг чи навмисно не надає необхідну інформацію, карається штрафом у розмірі 1 тис. дол. і (чи) позбавленням волі на строк до 1 року. Скоює тяжкий злочин той, хто навмисно складає та (чи) заповнює фальшиву декларацію чи інший документ, що містить неправдиву інформацію і засвідчує під присягою і страхом відповідальності за лжесвідчення, або ж підроблює підпис, запис у книзі та інше з метою приховування майна, приховує чи змінює дані про доходи. Винний у цьому разі карається штрафом у розмірі до 250 тис. дол. для фізичних осіб (до 500 тис. дол. для корпорацій) і (чи) ув'язненням на строк до 3 років, включаючи судові витрати [2].

Податкове законодавство передбачає кримінальну відповідальність не лише осіб, які ухиляються від сплати податків, але і посадових осіб, і працівників податкової служби. Така класифікація по суб'єкту злочинного діяння характерна як для федерального законодавства, так і для законів штатів.

Також Звід законів передбачає відповідальність за навмисне ухилення від збору податків чи їх нарахування. Зокрема, будь-яка особа, обов'язком якої є збір податків, їх нарахування і перевірка стягненого податку і яка навмисно ухиляється від їх стягнення чи правильного нарахування і перевірки такого (таких) податків повинна бути притягнена до відповідальності у вигляді позбавлення волі на строк до 5 років і (чи) општрафована на суму не більше 250 тис. дол. для фізичних осіб (500 тис. дол. для корпорацій) разом із судовими витратами.

Караються також і спроби перешкодити дії і виконанню законів внутрішніх доходів, а саме будь-хто, хто корупційно (з використанням службового становища) чи застосовуючи силу намагається залякати чи перешкодити будь-якому офіцеру (службовцю) чи працівнику США, який діє із певною службовою компетенцією, або ж будь-яким іншим способом корупційно чи силою перешкоджає, чи затримує, чи намагається перешкодити і затримати належне виконання цієї статті підлягає відповідальності у вигляді позбавлення волі до 3 років і (чи) накладення штрафу у розмірі до 250 тис. дол. для фізичних осіб (500 тис. дол. для корпорацій) [3].

В окрему групу виділені кримінальні правопорушення, що стосуються купівлі, продажу, обміну, використанню марок, купонів, білетів та інших знаків сплати, призначених для збору, сплати податків. Будь-яка підробка, пов'язана з цими знаками сплати є злочином, що карається штрафом у розмірі 250 тис. дол. і (чи) позбавленням волі строком до 5 років.

До категорії «інші злочини» законодавство відносить різні діяння, направлені на ухилення від сплати податків у зв'язку зі специфічними об'єктами оподаткування. Так, у Зводі законів США передбачається покарання у вигляді штрафу до 1 тис. дол. за неправдиве ствердження, що акцизний збір, який накладається на роздрібного торговця, не було включено у вартість товару, що продається. Предметом спеціального регулювання є випадки придбання будь-яких речей, товарів та інших об'єктів оподаткування з метою їх продажу оминаючи вимоги законів про внутрішні доходи чи розраховуючи уникнути сплати податків. Винний у цьому злочині підлягає накладенню штрафу у розмірі 500 дол. чи штрафу, що дорівнює подвійній сумі податків, яких він хотів уникнути за допомогою обману.

В окремий склад виділені порушення, пов'язанні з марками гербового збору: наклеювання чи видалення їх з порушенням існуючих правил, якщо не доведене розумне підґрунтя для подібних дій; відправлення чи отримання штампованих пакетів, посилок і контейнерів, якщо вони виявляться пустими чи будуть містити інший, ніж вказано у штампі, оподаткований товар. Перевізник та одержувач караються штрафом у розмірі 50 дол. за кожне порушення. Так само і авіаквитки, що оподатковуються, повинні містити вказівку на

сплачену суму податку. Порухення цього правила карається штрафом до 100 дол.

Податком обкладаються і випадкові доходи, тому той, хто навмисне не інформує про такі доходи у передбачені законом строки, скоює злочин, що тягне покарання у вигляді штрафу до 10 тис. дол. і (чи) позбавлення волі на строк до 1 року.

Достатньо суворе покарання передбачено нормами про спеціальне оподаткування у сфері виробництва та продажу спирту, вина і тютюнових виробів: штраф до 100 тис. дол. і (чи) позбавлення волі до 5 років. Таке покарання застосовується до осіб, винних у тому, що вони: володіють чи мають під своїм контролем незареєстрований апарат для виготовлення спирту, займаються виготовленням спирту у приміщенні, де це заборонено робити, не мають дозволу на виготовлення спирту, незаконно використовують спирт у виробництві, незаконно виготовляють, переміщують чи використовують матеріал, необхідний для виготовлення спирту, додають будь-які інгредієнти у спирт з метою змінити його міцність, незаконно переміщують його чи приховують від сплати податку, незаконно купують чи отримують спирт, знаючи, що податок з нього не сплачено, незаконно беруть участь у бізнесі виробника спирту з метою обманути державу через несплату податку.

До особливої групи податкових злочинів відноситься незаконне розкриття даних, які становлять службову фінансову таємницю.

Службовці та посадові особи федеральних органів чи штатів, які поширюють будь-яку податкову інформацію, що не підлягає розголошенню, караються штрафом до 50 тис. дол. і (чи) позбавленням волі на строк до 5 років.

Для реалізації фіскальної функції держави та забезпечення ефективного поповнення бюджету необхідні спеціальні державні органи. У США їх кілька — це конгрес, податкові суди, суди загальної юрисдикції, Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service), Податковий підрозділ і прокурорські відділи Міністерства юстиції. Таким чином податкова політика реалізується всіма гілками влади: законодавчою, виконавчою, судовою.

Але слід відмітити, що важливим джерелом податкового права США є прецедент. Наявність великих і докладних норм федерального Кодексу внутрішніх доходів (Internal Revenue Code), які регулюють практично всі аспекти відносин, що виникають у процесі оподаткування, не зменшує значення прецеденту як найважливішого джерела податкового права. У свідомості американських юристів норма, що міститься в законі, стає повною мірою правовою тільки тоді, коли вона застосовується судом. Дії Верховного суду є в цьому контексті вирішальними. Його рішення в більшості випадків є не тільки джерелом, а й орієнтиром у розвитку податкового права.

США сьогодні намагаються вирішити велику проблему — зростаюче недекларування та несплату податків. Порушується основний принцип побудови податкової системи США, а саме принцип добровільної сплати податків і взаємодії платників з податківцями. За даними IRS, тільки 84% усього нарахованого податку фактично сплачується. На перший погляд це не так уже й пога-

но. Проте, якщо взяти до уваги те, що загальні суми несплачених податків сягають 113,7 млрд дол. США щорічно, ставлення до проблеми швидко змінюється. Близько 10 млн громадян — платників податків не заповнюють своєї декларації кожного року.

Звичайно, IRS не може пасивно спостерігати за критичним станом у сфері збирання податків. Вона розробила цілу концепцію для боротьби з неплатниками, основними напрямками, якої є надання необхідної інформації та максимальна підтримка тих, хто сплачує податки, спрощення процедур звіту, а також кримінальне переслідування осіб, які злісно ухиляються від сплати податків. Отже, концепція побудована на принципі «батого та пряника». Принцип «батого» включає проведення кримінальних розслідувань і підтримання обвинувачення проти тих, хто умисно чинить опір заходам, спрямованим на повернення неплатника до системи оподаткування. Слід зазначити, що податковому відомству США в розслідуванні злочинів не рідко допомагають громадяни. Якщо інформація підтвердиться і з неплатника буде стягнуто фінансові санкції, вказані особи отримують встановлений відсоток з даних санкцій як винагороди. У 2001 р. IRS за допомогою таких помічників отримала 72 млн дол. податків і штрафів та сплатила 1,5 млн дол. винагороди.

Цікавим у американській системі оподаткування є те, що кодекс внутрішніх доходів передбачає обов'язковість оподаткування всіх доходів незалежно від джерел їх отримання [4]. Це сприяє тому, що фізичні та юридичні особи позбавляються незаконно отриманої готівки та інших активів, а економіка країни отримує необхідні ресурси для розвитку.

Дуже важливим є те, що у віці 7 років кожного американця в обов'язковому порядку заносять до «Американської комп'ютерної податкової відомості», і таким чином заводять на нього своєрідну податкову картку, «фінансовий паспорт».

Основним інформаційним джерелом, що використовується для контролю за дотриманням платником податків за законодавством США, є податкові декларації. Вся інформація, вказана у них, підлягає обов'язковому переводу в електронний вигляд і занесенню у відповідні системи. Усі податкові декларації без виключення перевіряються структурами IRS на правильність підрахунків заявлених сум (тотальна перевірка). З числа поданих і перевірених у ході тотальної перевірки податкових декларацій відбирається від 3,5 до 4,2% декларацій, які потім підлягають повному контролю (вибіркова перевірка).

У роботі інформаційно-аналітичних систем широко використовується метод «сигнальних лімітів». Він ґрунтується на введенні певних оціночних критеріїв для всіх здійснюваних фінансових дій. Наприклад, критерієм, що вказує на можливу проблемну поведінку платника податків, можуть бути перевищення встановлених лімітів для внесків у благодійні фонди чи витрати на лікування. У випадку, якщо перевищення ліміту буде виявлено, діяльність платника податків підлягає детальному податковому розслідуванню.

Крім того, у США діє спеціальна Програма всебічних перевірок, призначена для перевірки великих компаній платників податків. В Україні нещодавно

(у 2001 р.), використовуючи досвід США та Нідерландів, було створено офіс Великих Платників Податків у м. Києві, який контролює сплату податків найбільшими підприємствами, фінансово-кредитними установами, порушення серед яких є дуже частими і вагомими.

У випадку проведення кримінального розслідування діяльності платника податків у його справі у комп'ютерній системі вводиться так званий заморожувачий код, який вказує на факт розслідування, а також виключає пред'явлення до даної особи претензій по лінії цивільного права на період розгляду кримінальної справи [5].

Але навіть детальна законодавча регламентація та глибока спеціалізація цілої низки органів боротьби з податковими злочинами США не виключають можливість їх зловживання своїми повноваженнями. У 1988 р. Конгрес США прийняв «Біль про права платників податків». Метою цього нормативного акту є захист платників податків від необґрунтованих або надмірних претензій з боку Служби внутрішніх доходів [6].

Отже, слід зробити висновок, що навіть більш розвинута американська законодавча база не у всіх випадках забезпечує покарання тих осіб, що вчинили податковий злочин. Чи існує вирішення цієї проблеми?

Одним з найвагоміших здобутків державної податкової служби України можна вважати перехід на новий рівень взаємовідносин податківців з платниками податків. Основні засади цих відносин — повага, довіра, можливість компромісу у вирішенні податкових питань. Це стало результатом сприйняття прогресивного досвіду інших країн, у тому числі і США. Саме сприяння зміцненню добровільного дотримання податкових законів є головним завданням податкової служби США. Податківці намагаються максимально задовольнити інтереси платників податків та зменшити адміністративне навантаження, скоротити до мінімуму час, який витрачає платник на заповнення та подання декларацій, а також час на сплату податків.

Також систематично проводиться навчання громадськості, завдяки чому підвищується податкова дисципліна. Платники податків, у яких виникли проблеми з податковою службою США, звертаються до управління апеляцій. Наприклад, у разі суперечливої суми в рахунку, яка підлягає сплаті, відсутньої сплати тощо. Працівники цього підрозділу вважаються представниками платника податків і податкових служб, тобто займаються розв'язанням індивідуальних проблем платника та нерегульованих аспектів системи адміністрування податків.

Управління по роботі з платниками податків допомагає платникам у питаннях заповнення податкових декларацій та різноманітних технічних податкових питаннях. Його роль полягає у тому, щоб пояснити платникові податкову політику та процедури так, щоб він міг вчасно та правильно подати декларацію, а також сплатити податки у повному обсязі. Нині пропонується податкову декларацію подавати електронним способом. Час від часу форми декларації спрощуються, розробляються прості та зрозумілі процедури їх заповнення. Аби допомогти платникам, пропонується чимало консультаційних послуг. Наприк-

лад, в усіх штатах країни є безкоштовні номери телефонів, за якими у будь-який час можна зв'язатись з управлінням по роботі з платниками податків та отримати потрібну інформацію. Для неангломовних платників існують номери, де відповіді надаються різними мовами. Відповідна послуга існує й для тих, хто має проблеми з зором та слухом.

Основною метою роботи управління відносин з громадськістю є розповсюдження інформації про податкову службу серед широких кіл громадськості. Напевно через те, що обов'язок сплачувати податки завжди викликає неприємні емоції, у США, як і в інших країнах, у ЗМІ регулярно з'являються статті, які містять негативну інформацію про діяльність податкових служб. Позиція податкової служби США у цьому питанні полягає в тому, щоб відреагувати на будь-яку інформацію у пресі. Крім того, було створено Консультаційну громадську групу у складі 11 чоловік. Через неї громадськість може внести свої пропозиції щодо вдосконалення обслуговування платників податків [7].

Отже, як бачимо, уряд США дуже велику увагу приділяє саме заходам превентивного характеру через спеціально створену систему спеціалізованих органів і служб. Норми кримінального законодавства є досить суворими, щоб слугувати можливим порушникам застереженням, а для дійсних злочинців відповідним покаранням, що змусило б їх у майбутньому виконувати свої конституційні обов'язки і бути законотрудами громадянами.

Корисним вважаємо й досвід США саме у спеціалізації органів, що застосовують норми податкового законодавства — це і податкові служби, і податкові суди тощо.

Порівнюючи податкові системи України та США можна зробити висновок, що вони дещо схожі — характерна велика кількість податків та законодавчих актів, що регламентують їх стягнення, а також зростаюча кількість злочинів у сфері оподаткування. Проте причини цього явища є досить відмінним. В Україні головною причиною і підґрунтям цього виду фінансової злочинності є насамперед складна економічна ситуація. У США це проблеми іншого характеру. Зокрема з 1995 р. персонал співробітників податкового управління зменшився на 29%, в той час як кількість податкових декларацій зросла на 13%. Більш того, складнішими стали декларації платників з високими доходами. У той же час з'явився закон 1998 р. «Про реструктуризацію і реформу податкового управління», який зобов'язав значно знизити кількість перевірок, які кожен аудитор може зробити за 1 рік. Як бачимо, надзвичайно важливу роль у розкритті податкових злочинів та притяганні винних до відповідальності у США відіграють різноманітні служби, у тому числі і податкові.

Література

1. <http://www.nalvest.com>
2. <http://www.millennium.ru> — «Налогов в США»
3. <http://www.tjtdxlaw.com/overview>
4. Камельський Д. Роль і місце державних органів США у протидії податковим правопорушенням // Підприємництво, господарство і право. — К., 2003. — № 1. — С. 90–95.

5. Краснов М. В., Зрелов А. П. О некоторых аспектах налогового расследования в США // Право и политика. — М., 2003. — № 2. — С. 78–87.
6. Варич С. Брудні гроші та податкова амністія в США // Вісник Податкової служби України. — 2000. — Червень. — С. 60–63.
7. Портоп Стюбен. Податкова система США // Вісник Податкової служби України. — 2002. — Листопад-грудень. — С. 42–57.

УДК 343.611

*О. М. Самойленко,
здобувач кафедри кримінального права ОНЮА*

ВІДМЕЖУВАННЯ УМИСНОГО ВБИВСТВА ПРИ ПЕРЕВИЩЕННІ МЕЖ НЕОБХІДНОЇ ОБОРОНИ ВІД УМИСНОГО ВБИВСТВА В СТАНІ СИЛЬНОГО ДУШЕВНОГО ХВИЛЮВАННЯ

Відмежування умисного вбивства, вчиненого при перевищенні меж необхідної оборони (ст. 118 КК України), від умисного вбивства в стані сильного душевного хвилювання, що викликане протизаконними діями потерпілого (ст. 116 КК України), завдає значних труднощів, особливо, якщо експерт оборони допущений у стані афекту. «Афект — сильний і відносно короткочасний емоційний стан, що пов'язаний з різкою зміною важливих для суб'єкта життєвих обставин і супроводжується різко вираженими руховими проявами та змінами у функціях внутрішніх органів, втратоювольового контролю й бурхливим вираженням емоційних переживань; в основі афекту лежить стан внутрішнього конфлікту, що переживається людиною» [1].

На наш погляд, одна з причин помилок, що припускаються при оцінці психічного стану обвинуваченого, — ототожнення понять фізіологічного афекту і сильного душевного хвилювання, що раптово виникло. Тим часом фізіологічний афект має специфічні ознаки, за якими він легко розпізнається фахівцями в галузі психології. «Його характерні риси: фрагментарність сприйняття, концентрація уваги на психотравмуючому об'єкті тощо. Сильне душевне хвилювання — це юридична оцінка психічного стану людини в сполученні з обставинами суспільно небезпечного діяння» [2]. Як юридичне поняття сильне душевне хвилювання містить у собі констатацію психічного стану й аналіз ситуації і тому як таке оцінюється тільки правоохоронними органами.

У судовій психіатрії і психології стан фізіологічного афекту визначають як «...короткочасну, інтенсивну емоцію, що займає пануюче положення у свідомості людини, яка втрачає при цьому значною мірою (але не повністю) контроль над своїми вчинками та здатність керувати ними» [3].

Від фізіологічного афекту необхідно відрізнити афект патологічний — один з видів тимчасового розладу душевної діяльності, що виключає осудність. «Патологічний афект — це короткочасний хворобливий психічний стан, що виникає раптово, під впливом зовнішньої причини, як це має місце і при фізіологіч-