

**ЛУГАНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
ІМЕНІ Е. О. ДІДОРЕНКА**

На правах рукопису

КАМЕНСЬКИЙ ДМИТРО ВАСИЛЬОВИЧ

УДК 343.359.2(73):341.4

**КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОДАТКОВІ ЗЛОЧИНИ ЗА
ФЕДЕРАЛЬНИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ США**

Спеціальність 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія;
кримінально-виконавче право

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Науковий керівник:
Дудоров Олександр Олексійович,
доктор юридичних наук, професор

Луганськ-2010

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. Система федерального оподаткування США: сучасний стан і забезпечення законності.....	16
1.1. Види федеральних податків та порядок їх справляння.....	16
1.2. Генезис заходів протидії податковим злочинам в США.....	40
1.3. Загальна характеристика кримінально-правових норм про відповідальність за злочини проти системи федерального оподаткування США.....	50
Висновки до розділу 1.....	86
РОЗДІЛ 2. Система федеральних податкових злочинів: юридичний аналіз основних елементів.....	93
2.1. Ухилення від сплати федеральних податків: кримінально-правова характеристика.....	93
2.2. Умисне недекларування, ненадання інформації, несплата податків та зловживання податкових агентів як кримінально карані податкові правопорушення.....	105
2.3. Подання завідомо перекрученої податкової звітності: аналіз складів злочину.....	118
2.4. Протидія податковому адмініструванню як різновид злочинної поведінки платника податків.....	127
2.5. Особливості співвідношення норм про федеральні податкові злочини та легалізацію доходів, одержаних злочинним шляхом....	132
2.6. Корпорація як специфічний суб'єкт злочинних порушень федерального податкового законодавства.....	141
Висновки до розділу 2.....	156

РОЗДІЛ 3. Особливості застосування заходів кримінально-правового впливу за федеральні податкові злочини.....	161
3.1. Аналіз покарань за злочини проти системи федерального оподаткування США та основні тенденції їх призначення.....	161
3.2. Теорія і практика звільнення податкових злочинців від кримінального переслідування.....	170
Висновки до розділу 3.....	180
ВИСНОВКИ.....	182
ДОДАТКИ.....	196
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	209

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВС США – Верховний Суд США

ВСУ – Верховний Суд України

дол. – долар США

ЗЗ США – Зібрання законів США

ЗМІ – засоби масової інформації

КВД – Кодекс внутрішніх доходів США

КК – Кримінальний кодекс України

МКК – Модельний кримінальний кодекс США

п. – пункт

ПК – Податковий кодекс

ПП – Податковий підрозділ Міністерства юстиції США

ПС – Податковий суд США

р. – рік

СВД – Служба внутрішніх доходів Міністерства фінансів США

СКР – Служба кримінальних розслідувань Служби внутрішніх доходів США

СРП – Спеціальний розвідувальний підрозділ Бюро внутрішніх доходів США

с. – сторінка

ст. – стаття

у т. ч. – у тому числі

ч. – частина

ВСТУП

Актуальність теми. Система оподаткування України, перебуваючи наразі на стадії становлення, потребує подальшого комплексного вдосконалення для досягнення її відповідності ринковим реаліям сьогодення. Не можна нехтувати і тим фактом, що у сучасному світі внаслідок розвитку глобального економічного середовища поступово відбувається зближення різних правових систем. З огляду на складність, об'ємність і нерідко відверту колізійність норм вітчизняного податкового законодавства й зумовлені цим проблеми кримінально-правової оцінки порушень такого законодавства, на сучасному етапі назріла нагальна потреба у системному дослідженні зарубіжного досвіду кримінально-правової протидії податковим злочинам. Спрямованість зовнішньополітичного курсу України на європейську та євроатлантичну інтеграцію, необхідність приведення національного законодавства до рівня світових стандартів, демократизація суспільних і політичних відносин на внутрішньому та міжнародному рівнях – усе це обумовлює своєчасність проведення порівняльних досліджень у різних галузях права.

Сказане повною мірою стосується і кримінально-правової охорони системи оподаткування України, сучасну доктринальну модель якої неможливо розробити без звернення до зарубіжного досвіду кримінально-правової протидії порушенням податкового законодавства. Адже “пізнаючи право інших країн, ми краще розуміємо своє національне. Порівняння дає можливість визначити спільне та відмінне, бачити як недоліки, так і кращі зразки вирішення певних питань” (С. С. Яценко). У кримінально-правовому контексті співставлення законів різних держав потрібне для загального уявлення про суть відповідного законодавства, системного визначення його особливостей і можливого запозичення позитивного досвіду нормотворення, для з'ясування “точок дотику” національного і зарубіжного у сфері протидії злочинності (А. А. Музика). Правовий матеріал зарубіжних країн повинен слугувати засобом для ознайомлення з досвідом інших народів та запасом готових знань,

а не предметом сліпого наслідування (М. Д. Сергєєвський). Ретельне дослідження прогресивного досвіду іноземних держав в галузі правотворення та правозастосування сприятиме виявленню вад у вітчизняній правовій системі й активізуватиме процеси його вдосконалення. При цьому окремі норми чи інститути зарубіжного кримінального законодавства, на переконання дисертанта, слід вивчати не ізольовано, а у сукупності із суміжними нормативними положеннями, що чинять вагомий вплив на зміст і застосування аналізованих кримінально-правових заборон.

У преамбулі Конвенції між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал (набрала чинності 5 червня 2000 р.) зазначено, що уряди обох держав висловили бажання розвивати та зміцнювати економічне, наукове, технічне та культурне співробітництво, що забезпечуватиметься, зокрема, і положеннями вказаної Конвенції. Відповідно, розвиток зовнішньоекономічних відносин між двома країнами, контроль за переміщенням товарів, послуг, капіталів і робочої сили – усе це не лише обумовлює нагальну потребу в удосконаленні системи оподаткування України та заходів її охорони від протиправних посягань, а й окреслює нові підвищені вимоги щодо правового співробітництва з урядом США в цій галузі.

Визначаючи напрям свого наукового дослідження і усвідомлюючи при цьому належність України та США до різних правових сімей, автор виходив з того, що у США як країні із розвинутою ринковою економікою на федеральному рівні склався унікальний багаторічний досвід ефективного кримінального переслідування податкових правопорушників. Властивими американському підходу рисами є підстави вважати, зокрема: комплексність і конкретизованість кримінально-правової охорони системи федерального оподаткування США, що охоплює різні етапи податкового адміністрування і передбачає високий рівень законодавчої деталізації ознак податкових злочинів; тісну взаємодію заборонювальних і регулятивних приписів, одним із проявів

якої є зосередження обох видів правових норм в єдиному кодифікованому акті податкового законодавства – Кодексі внутрішніх доходів (Податковому кодексі, далі – ПК) США; ретельне доктринальне і судове опрацювання умисної форми вини як ознаки складів федеральних податкових злочинів та специфіки юридичної помилки у кримінальних справах цієї категорії; активне застосування під час кримінального переслідування винних осіб непрямих методів встановлення податкового боргу та заохочувальних заходів.

Показово, що останнім часом у кримінально-правових дослідженнях вітчизняних науковців все частіше можна простежити елементи звернення до зарубіжного досвіду розв'язання тих чи інших проблем. Одночасно зростає кількість наукових робіт, присвячених порівняльно-правовим дослідженням як окремих інститутів кримінального права, так і положень доктрини і кримінального законодавства окремих зарубіжних країн. Вивчення кримінального законодавства США та практики його застосування здійснювали, зокрема, такі українські і російські вчені радянського та сучасного періодів, як С. В. Боботов, І. Ю. Жигачов, К. Ф. Куценко, І. Я. Козаченко, Н. Ф. Кузнєцова, О. О. Малиновський, М. П. Мелешко, А. В. Наумов, А. А. Нерсисян, Б. С. Никифоров, О. С. Никифоров, Є. Ю. Полянський, Ф. М. Решетніков, Т. В. Сахарук, Є. Г. Тарло, Є. О. Шахунянц, О. П. Шем'яков, О. Ф. Шишов, О. Ю. Шостко, В. М. Шумілов. Безпосередньо проблеми кримінальної відповідальності та податкові злочини у США ставали предметом наукових досліджень Б. В. Волженкіна, Р. Ю. Гревцової, О. О. Дудорова, Г. О. Єсакова, І. Д. Козочкіна, В. Р. Мойсика, Н. Р. Тупанчеські, С. С. Якімової та ін. У лютому 2008 р. А. В. Савченком була захищена докторська дисертація, присвячена комплексному порівняльно-правовому дослідженню кримінального законодавства України та федерального кримінального законодавства США, в якій однак, з огляду на всеосяжність обраної тематики, специфіка кримінальної відповідальності за злочинні порушення податкового законодавства цілком природно не знайшла достатнього висвітлення.

Практично невідомі українській науковій спільноті фундаментальні праці американських вчених, які плідно займаються розробленням зазначеної кримінально-правової проблематики, – це, зокрема, роботи Г. Балтера, В. Бернхема, Т. Бінгхема, Ф. Кауела, І. Коміскі, Дж. Купера, М. Ларсона, Р. Лофтса, Д. Макгауена, Д. Макферсона, П. Морган, Р. Олсена, М. Салцмана, Дж. Таунсенда.

Доводиться констатувати відсутність у вітчизняній доктрині окремого комплексного дослідження сучасного стану кримінально-правової охорони системи федерального оподаткування США, яке б охоплювало розгляд базових положень регулятивного законодавства, загальну характеристику системи податкових злочинів, ретельний аналіз ознак окремих кримінально караних посягань, а так само з'ясування особливостей застосування кримінальних санкцій за федеральні податкові злочини. Запропоноване дисертаційне дослідження покликане усунути зазначену прогалину.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Робота виконана на кафедрі кримінального права Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка відповідно до “Пріоритетних напрямків наукових і дисертаційних досліджень, які потребують першочергового розроблення і впровадження в практичну діяльність органів внутрішніх справ, на період 2004 – 2009 років”, затверджених наказом МВС від 5 липня 2004 р. № 755 (п. 2.5 “Аналіз і розроблення заходів по боротьбі зі злочинністю у сфері економіки. Боротьба з економічною злочинністю”), а також відповідно до Плану проведення науково-дослідницької роботи Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е.О. Дідоренка на 2009 рік, схваленого вченою радою (протокол № 7 від 26 грудня 2008 р.).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є встановлення змісту й особливостей інституту кримінальної відповідальності за федеральні податкові злочини у США і, на підставі цього, вироблення авторських рекомендацій щодо оптимізації положень вітчизняного кримінального законодавства і практики його застосування.

Для досягнення вказаної мети були поставлені такі основні завдання:

- дослідити основні елементи системи федерального оподаткування США і з'ясувати чинники забезпечення законності у податковій сфері;
- виробити авторське розуміння злочинів, що посягають на систему федерального оподаткування США, запропонувати їх класифікацію, а також розкрити взаємодію відповідних кримінально-правових заборон з іншими положеннями федерального (кримінального і регулятивного) законодавства;
- із зверненням до досягнень сучасної кримінально-правової науки США і судових прецедентів у кримінальних податкових справах, здійснити розгорнутий юридичний аналіз норм Податкового кодексу США, які передбачають кримінальну відповідальність за найбільш поширені різновиди злочинної поведінки суб'єктів податкових відносин;
- висвітлити теоретичне обґрунтування і практику кримінального переслідування корпорацій як специфічних суб'єктів злочинних порушень федерального податкового законодавства США;
- розкрити особливості застосування заходів кримінально-правового впливу за федеральні податкові злочини у США;
- виокремити ті елементи досвіду протидії податковим злочинам у США, які можуть стати у нагоді при вдосконаленні кримінально-правової охорони системи оподаткування України.

Об'єктом дослідження виступає система федерального оподаткування США та відносини, що складаються з приводу охорони цієї системи кримінально-правовими заходами.

Предмет дослідження – інститут кримінальної відповідальності за податкові злочини за федеральним законодавством США.

Методи дослідження. Під час вирішення поставлених завдань використовувались у взаємозв'язку такі методи пізнання:

історичний – дозволив простежити генезис положень федерального законодавства США про кримінальну відповідальність за податкові злочини, а також офіційної позиції Верховного Суду США стосовно практики його застосування з початку ХХ ст. і по сьогодні;

порівняльно-правовий – застосовувався для зіставлення окремих положень податкового і кримінального законодавства США та України з метою з'ясування як досягнень, так і недоліків у протидії податковим злочинам в обох державах, а також для розроблення пропозицій щодо вдосконалення (з урахуванням сучасного американського досвіду) відповідних положень вітчизняного кримінального законодавства, їх доктринальної інтерпретації та практики застосування;

догматичний – використовувався для встановлення змісту кримінально-правових норм про відповідальність за федеральні податкові злочини у США;

системний – знайшов своє втілення у встановленні взаємодії кримінально-правових заборон на вчинення податкових злочинів з іншими нормами федерального (кримінального і регулятивного, передусім податкового) законодавства США та його окремими інститутами, а так само у характеристиці зазначених заборон як ключової складової завершеного і комплексного юридичного механізму протидії злочинним посяганням на систему федерального оподаткування США;

статистичний – використовувався для аналізу опублікованих даних компетентних державних органів США стосовно: розмірів податкових надходжень до федерального бюджету; загальної кількості вчинених злочинів проти системи федерального оподаткування протягом 2005–2007 років; окремих видів податкових злочинів; співвідношення кількості обвинувачених та засуджених осіб за федеральні податкові злочини, а також видів і розмірів призначених за ці діяння покарань;

спостереження – використовувався для вивчення матеріалів опублікованої правозастосовної практики: а) 180 рішень окружних і апеляційних судів, а також Верховного Суду США у справах про федеральні злочини за період із 1909 по 2008 рік; б) висновків та правових позицій Податкового підрозділу Міністерства юстиції США.

Теоретичну основу дисертації склали наукові праці із теорії права, порівняльного правознавства, кримінального права. Під час проведення дослідження були використані результати наукових досліджень у галузях

логіки, конституційного права, кримінології, фінансового та податкового права, а також кримінально-процесуального права.

Нормативну основу роботи склали міжнародно-правові акти, Конституція США, Кодекс внутрішніх доходів США, акти Конгресу США та інші нормативно-правові акти з питань оподаткування, чинне кримінальне та кримінально-процесуальне законодавство США, а також КК і податкове законодавство України.

Забезпеченню достовірності проведеного кримінально-правового дослідження сприяло закінчення дисертантом у 2009 р. юридичного факультету Джорджтаунського університету (м. Вашингтон, диплом магістра права за спеціальністю “Федеральне оподаткування США”), відвідування протягом навчання низки засідань фінансового та правового комітетів Сенату США з питань законодавчого забезпечення протидії порушенням податкового законодавства.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є першим монографічним дослідженням теоретичних і прикладних проблем кримінальної відповідальності за федеральні податкові злочини у США, що комплексно розкриває соціально-економічну обумовленість, юридичну природу, окремі структурні елементи та функціональне призначення єдиного механізму, покликаного забезпечувати кримінально-правову охорону системи оподаткування США. До найбільш важливих результатів, які відображають наукову новизну дисертаційної роботи, можна віднести такі положення:

Уперше:

– встановлено, що завдяки своїй комплексності і конкретизації сучасна законодавча база, на якій ґрунтується кримінально-правова охорона системи федерального оподаткування США, забезпечує максимально точну і виважену юридичну оцінку неправомірних діянь учасників податкових правовідносин на різних етапах податкового адміністрування. Аргументовано доцільність подібного уточнення меж кримінальної відповідальності за податкові правопорушення в Україні, зокрема, в частині реалізації у вітчизняному КК ідеї

податкового шахрайства, запровадження норм про відповідальність податкових агентів і непогашення податкового боргу;

– розкрито зміст кримінальної відповідальності за федеральні податкові злочини в США як специфічного правового інституту, який становлять розміщені у Податковому кодексі країни кримінально-правові заборони із відсильно-бланкетними диспозиціями; доведено належність США до групи держав із більш тісною, ніж в Україні, взаємодією норм податкового законодавства і кримінального закону, покликаною забезпечити охорону системи оподаткування. Незважаючи на продемонстровані прагматичність і дієвість такого підходу, доведено його неприйнятність для України;

– представлено та аргументовано класифікацію злочинів проти системи федерального оподаткування США, а також їх суб'єктів;

– з'ясовано суть виробленого судовою практикою США податкового виключення із загальної презумпції правової обізнаності особи, яке унеможлиблює кримінальну відповідальність правопорушників у випадках сумлінного нерозуміння ними положень податкового законодавства. На підставі цього зроблено висновок про обґрунтованість доктринальної пропозиції регламентувати у КК України юридичну помилку при вчиненні злочинів, передбачених нормами із бланкетними диспозиціями;

– за результатами вивчення практики кримінального переслідування за вчинення федеральних податкових злочинів корпорацій як штучних і неперсоніфікованих суб'єктів правовідносин обґрунтовані усталеність і дієздатність такого інституту сучасної правової системи США, як кримінальна відповідальність юридичних осіб. Встановлено, що запровадженню кримінальної відповідальності юридичних осіб мають передувати належні правові та організаційні чинники. Водночас з'ясовані притаманні Закону України “Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень” фрагментарність у вирішенні цієї фундаментальної кримінально-правової проблеми;

– вивчено американський досвід застосування непрямих методів встановлення

податкового боргу (визначення джерел доходу, оцінки приросту активів, аналізу витрат, оцінки банківських внесків) як трудомісткого прийому податкового контролю і водночас як специфічного способу доведення винуватості особи у вчиненні податкового злочину. З урахуванням з'ясованої різниці у законодавчій конструкції складів податкових злочинів у США й Україні та з огляду на відсутність у нашій державі відповідних конституційних і процесуальних передумов, запропоновано внести до Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” зміни, які виключатимуть звернення до непрямих методів визначення сум податкових зобов’язань при застосуванні ст. 212 КК України.

Набули подальшого розвитку:

– положення про необхідність комплексного застосування (з метою досконалої охорони національної системи оподаткування) не лише репресивних, у тому числі кримінально-правових, а й превентивних заходів, які в США втілені у федеральних програмах попередження податкових правопорушень;

– висновок про унікальність усталеної в США практики використання кримінально-правових заборон, присвячених податковим злочинам, щодо осіб, які одержали злочинні доходи. Водночас аргументовано пропозицію виключити із Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” норму про оподаткування окремих видів доходів, одержаних злочинним шляхом;

– положення про доцільність відмови від застосування щодо ухилення від сплати податків і зборів (ст. 212 КК України) законодавчої конструкції продовжуваного злочину, на користь чого вказує, зокрема, визнання судовою практикою США правопорушень, вчинених протягом кожного податкового періоду, окремими податковими злочинами.

Удосконалено:

– наукову ідею запозичення правового досвіду США в частині законодавчої формалізації суддівського розсуду при призначенні покарання;

– положення про передчасність запровадження у правову систему України судового прецедента як джерела, властивого державам – представницям системи

загального права;

– підходи щодо проведення компаративістських досліджень у галузі кримінального права.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони можуть бути використані у законотворчій діяльності, науково-дослідній роботі, навчальному процесі. Звернення до прогресивного зарубіжного досвіду кримінально-правової охорони системи оподаткування повинно, на переконання дисертанта, сприяти системному вдосконаленню існуючих та запровадженню нових положень про відповідальність за податкові порушення до кримінального законодавства України, актуалізувати подальші доктринальні розробки у сфері протидії податковим злочинам, спрямовувати зусилля науковців і фахівців-практиків на пошук нових методів вирішення проблем застосування відповідних приписів чинного КК України.

Результати дослідження можуть бути використані:

1) для вдосконалення діяльності правозастосовних органів України у частині кримінального переслідування злочинних посягань на вітчизняну систему оподаткування;

2) для розроблення комплексних міжнародних, державних і регіональних програм, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податкових платежів та іншими посяганнями на фінансову систему держави;

3) у вищих навчальних закладах під час викладання спеціальних курсів “Злочини у сфері господарської діяльності”, “Кримінальне право іноземних держав”, “Порівняльне кримінальне право”.

Апробація результатів дослідження. Результати дисертаційного дослідження обговорювались на кафедрі кримінального права Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка, під час проведення наукових досліджень на юридичному факультеті Джорджтаунського університету (м. Вашингтон, 2008–2009 р.р.), на науково-практичних конференціях та семінарах, у т. ч. міжнародних і зарубіжних: “Застосування норм міжнародного права у внутрішньому правопорядку України” (м. Дніпропетровськ, Дніпропетровський національний університет,

18–19 лютого 2003 р.); “Проблеми застосування кримінального законодавства України” (м. Луганськ, Луганський державний університет внутрішніх справ, 30 листопада 2005 р.); “Кримінальний кодекс України 2001 р.: проблеми застосування і перспективи удосконалення” (м. Львів, Львівський державний університет внутрішніх справ, 7–8 квітня 2006 р., 13–15 квітня 2007 р., 12–13 вересня 2008 р.); “Кримінально-правова політика держави: теоретичні та практичні аспекти проблеми” (м. Донецьк, Донецький юридичний інститут ЛДУВС, 17–18 листопада 2006 р.); “Запорізькі правові читання” (м. Запоріжжя, Запорізький національний університет, 18–19 травня 2006 р., 17–18 травня 2007 р., 15–16 травня 2008 р., 15–16 травня 2009 р.); “Achieving the Right Balance: The Role of Corporate Criminal Law in Ensuring Corporate Compliance” (Georgetown University Law Center, Washington, DC, April 21, 2009); The Eighty-Sixth Annual Meeting of the American Law Institute (Washington, DC, May 19, 2009).

Публікації. За результатами дослідження дисертантом опубліковано 21 наукову роботу: 17 статей у наукових фахових виданнях України, 4 роботи в інших виданнях, включаючи тези доповідей на конференціях. У чотирьох наукових статтях, опублікованих у співавторстві, власні теоретичні розробки дисертанта становлять 50% змісту. Наукові ідеї та розробки, що належать співавторам опублікованих робіт, у дисертації не використовуються.

Структура дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи – 233 сторінки, із них список використаних джерел – 25 сторінок (306 найменувань).

РОЗДІЛ 1

СИСТЕМА ФЕДЕРАЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ США: СУЧАСНИЙ СТАН І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАКОННОСТІ

1.1. Види федеральних податків та порядок їх справляння

Прогнозуючи, що представники наукових кіл можуть закинути автору приділення у першому розділі дисертаційного дослідження занадто великої уваги характеристиці особливостей побудови системи оподаткування, видів обов'язкових платежів, порядку їх адміністрування, а також діяльності компетентних органів у сфері податкового правозастосування, візьмо на себе сміливість навести наступні аргументи за обрання саме такого підходу. По-перше, представлена робота є першим у вітчизняній науці кримінального права дослідженням особливостей відповідальності за федеральні податкові злочини у США, що містить елементи порівняльного правознавства.¹ По-друге, серед

Примітка.

Порівняльне правознавство – один із самостійних напрямів юридичної науки, що використовує як головний метод пізнання вивчення правових систем різних держав, зіставлення і подальше дослідження схожих загальнодержавних і правових інститутів, систем права, їх основних принципів, галузей права, окремих правових норм тощо. М. Н. Марченко розглядає порівняльне правознавство як цілком сталу, відносно незалежну галузь наукових знань і навчальну дисципліну, що має власний предмет, метод, сферу застосування, виконує свою власну роль у системі юридичних знань і юридичної освіти, а також має особливе соціальне значення [96, с.50; 106, с.39–41; 112, с.5–6].

Обґрунтовуючи доцільність виокремлення кримінально-правової компаративістики із загального наукового напряму порівняльного правознавства, ряд науковців називають такі властиві їй функції: інформаційно-аналітичну, методологічну, інтеграційну, виховальну та освітню [154, с.119; 81, с.1]. Окреслюючи сучасні потреби і проблемні ситуації вивчення іноземного кримінального законодавства, А. Е. Жалінський зазначає, що основним завданням таких досліджень є представлення такої характеристики іноземного кримінального права, яку можна раціонально використовувати або враховувати для потреб власної правової системи [49, с.82]. Цілком зрозумілою видається позиція С. В. Хилюк, яка констатує одностайність українських вчених у частині віднесення до предмета кримінального права як науки у т. ч. кримінального законодавства зарубіжних країн [152, с.18].

На думку А. А. Музики, в Україні здійснено науковий прорив у сфері порівняльних кримінально-правових досліджень, чим не може похвалитися жодна з держав пострадянського простору. Зокрема, масштабність дисертаційних досліджень М. І. Хавронюка та А. В. Савченка на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук зумовлена глобальним підходом до проблем порівняльного правознавства. Такі результати наукових розвідок розширюють предмет вітчизняної науки кримінального права, визначають взаємозалежність національних кримінально-правових систем і збагачують правові знання взагалі. Гармонізація національних кримінально-правових систем неможлива без врахування нормативної бази міжнародного кримінального права. Новим рівнем кримінально-правової компаративістики могли б стати макропорівняльні системні дослідження відповідного законодавства держав континентальної Європи, а також США, Великобританії (представників різних правових сімей) і нормативного масиву міжнародного кримінального права. А. А. Музика обґрунтовано вважає, що такий підхід надав би можливість зробити реальний внесок у процеси зближення правових систем у цілому [106, с.8].

Відповідно до п. 2.1. Паспорту спеціальності 12.00.08 – кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право, затвердженого постановою президії ВАК України від 21 травня 2008 р. № 38–06/6, напрями досліджень у галузі науки кримінального права охоплюють, серед інших, вчення про співвідношення кримінального законодавства України із зарубіжним кримінальним законодавством, зокрема: національне кримінальне законодавство та сучасні процеси глобалізації; можливості та умови уніфікації, рецепції, адаптації та гармонізації кримінального законодавства України із регіональним кримінальним законодавством; компаративістські дослідження в науці кримінального права.

праць вітчизняних фахівців у галузях фінансового та податкового права практично відсутні роботи, присвячені хоча б узагальненому вивченню системи федерального оподаткування США, її характерних особливостей, положень регулятивного законодавства і норм загального права, що змістовно наповнюють правові відносини у сфері оподаткування у цій державі. По-третє, і найголовніше, диспозиції норм, що описують склади злочинів у сфері оподаткування у США, як, до речі, і в Україні, є бланкетними і потребують для з'ясування суті кримінально-правових заборон та особливостей їх застосування на практиці звернення до положень фіскального (регулятивного) законодавства – приписів ПК США, інших нормативних актів, що регулюють процеси адміністрування федеральних податкових платежів.¹

У зв'язку з цим вважаємо, що розкриття кримінально-правової характеристики злочинних посягань на систему федерального оподаткування в США без попереднього аналізу базових положень податкового права, нерозривно пов'язаних із системою кримінально-правових заборон, буде марною працею, яка не зможе претендувати на роль комплексного й довершеного дослідження у галузі кримінального права.

Принагідно зауважимо, що в американській юридичній літературі поняття “система оподаткування” не розкривається. Довідкова література окремо

Примітка.

Хотілось би звернути увагу на ту обставину, що суттєві труднощі під час написання дисертаційної роботи викликав переклад окремих юридичних термінів та специфічних понять, що використовуються у нормах федерального законодавства США, доктринальних джерелах та матеріалах судової практики. Особливо складною реалізація цього завдання вбачається на фоні відсутності аналогічних правових концепцій у вітчизняній правовій системі, а також звернення до американської кримінально-правової термінології із податковою специфікою вперше [192, с.3–52; 227, с.1–29]. У передмові до російського видання своєї монографії “Правова система США” У. Бернам також акцентує увагу на наявності у роботі маси термінів, що зазвичай властиві лише галузям американського права [10, с.35]. Визначаючи систему типових помилок, яких припускаються українські вчені під час дослідження кримінального законодавства США, А. В. Савченко називає, зокрема, вади, пов'язані з перекладом [134, с.7]. Наведене зайвий раз підкреслює, що найбільш точний та юридично коректний переклад окремих положень американського законодавства і правової доктрини є досить нелегкою справою. Один із способів вирішення цих труднощів переважно техніко-юридичного плану ми вбачаємо у частковому, з метою забезпечення належного рівня праворозуміння, “розширенні” змісту вітчизняних правових термінів і понять для охоплення ними відповідних положень американського федерального права, зокрема податкового і кримінального. Наприклад, федеральному кримінальному праву США наразі невідоме традиційне для кримінально-правової доктрини України поняття “склад злочину”. Однак у ряді випадків, для найбільш повного і зрозумілого для вітчизняних правників розкриття суттєвих елементів злочинних діянь у сфері федерального оподаткування, ми вирішили за доцільне звернутись саме до цього поняття.

визначає поняття “система” та “оподаткування” [162, с.1450, 1460]. Як відомо, у вітчизняній юридичній та економічній літературі визначення поняття системи оподаткування та її співвідношення з податковою системою належить до числа дискусійних. Вважаємо найбільш виваженою і конструктивною наукову позицію, згідно з якою систему оподаткування слід розкривати через поєднання взаємопов’язаних і взаємозалежних матеріально-правових і процесуальних ознак. Зокрема, прибічником саме такого підходу, який надалі і використовуватиметься у дисертаційному дослідженні, є відомий український фахівець з питань податкового права М. П. Кучерявенко [87, с.67].

Серед базових принципів, притаманних федеративній моделі оподаткування у США, можна виокремити такі: 1) єдності системи податків і зборів; 2) трирівневої побудови податкової системи;¹ 3) чіткого визначення податків і зборів; 4) стабільності системи податків і зборів; 5) економічної обґрунтованості при запровадженні податків і зборів; 6) ефективності оподаткування; 7) гармонізації інтересів держави та платників податків.

У США система оподаткування традиційно поділяється на три ланки: федеральну, системи оподаткування штатів та місцеві [149, с.29]. Усі три рівні характеризуються високим ступенем автономії і у більшості функціональних аспектів є незалежними один від одного. Водночас система федерального оподаткування поширюється на всіх громадян США незалежно від місця їх постійного або тимчасового проживання, а системи оподаткування штатів і місцеві функціонують лише у межах відповідних адміністративно-

Примітка.

Особливість правової і, зокрема, податкової системи США полягає насамперед у тому, що вона історично розвивалась у державі з федеративним устроєм. Кожен штат має певну кількість політико-правових ознак незалежності: власну конституцію, органи законодавчої та виконавчої влади, власну систему судів [155, с.92–93]. Ця обставина дає всі підстави зробити висновок про те, що у США фактично співіснує (за кількістю штатів) 50 правових систем, а також федеральна система. Такий стан речей можна розглядати як вияв правового дуалізму в США. Взагалі Конституція цієї країни наділяє штати суверенітетом практично у всіх сферах суспільно-політичного життя, за винятком тих випадків, коли прерогативу має чітко визначена Конституцією або актами Конгресу компетенція федеральних органів державної влади. Встановлення порядку сплати федеральних податків якраз і слугує одним із вказаних виключень. Так, зокрема, Конституція США містить імперативні положення щодо заборони штатам встановлювати податки на експорт та імпорт [21, с.73]. Водночас таке обмеження не стосується можливостей для представницьких органів кожного штату самостійно розробляти власну податкову політику: запроваджувати види та ставки податків, що будуть адмініструватись у конкретному штаті; приймати місцеві регулятивні акти у сфері оподаткування; створювати відповідні податкові органи тощо. Сказане дає підстави стверджувати, що система оподаткування США є децентралізованим суспільно-правовим механізмом.

територіальних одиниць США. Фіскальну значущість системи федерального оподаткування США підтверджують наступні статистичні показники: якщо сукупний розмір федеральних податкових надходжень щорічно складає близько 1,3 трлн. дол., то 50 штатів забезпечують лише близько 600 млрд. дол. надходжень у вигляді податків [10, с.984].

Пріоритетність федеральних податкових правовідносин перед аналогічними відносинами, що виникають на рівні штатів та місцевих територіальних одиниць, можна спостерігати і на прикладі побудови загальної структури джерел американського законодавства. Класифікуючи зазначені джерела за їх юридичною силою, В. Бернхем висуває таку ієрархію: 1) федеральна Конституція; 2) федеральні законодавчі акти, договори та правила судового розгляду; 3) федеральні адміністративні положення; 4) федеральне загальне право; 5) конституції штатів; 6) законодавчі акти штатів та правила судового розгляду; 7) адміністративні положення штатів; 8) загальне право штатів [11, с.45]. Як бачимо, нормативні акти, що видаються федеральними органами, мають першочергове значення в контексті регулювання суспільних відносин. Розглянута вище класифікація повною мірою стосується і джерел федерального податкового законодавства та податкового законодавства штатів.

Наявність трьох незалежних систем оподаткування обумовлює необхідність функціонування на кожному рівні компетентних податкових органів, першочерговим завданням яких є забезпечення належного порядку стягнення обов'язкових платежів. В одній з попередніх робіт ми вже частково звертались до вивчення особливостей побудови трирівневої системи фіскальних органів США: 1) на верхньому рівні – СВД [71, с.84; 166, с.3–11]; 2) на середньому рівні – податкові служби штатів; 3) на нижньому рівні – місцеві податкові органи [59, с.91].¹

Примітка.

Розглядаючи специфіку трирівневої моделі побудови фіскальних органів у США, О. О. Дудоров також зазначає, що, незважаючи на автономність податкових служб різних рівнів, вони постійно взаємодіють між собою за декількома напрямками, у першу чергу інформаційно-технічному. Так, наприклад, СВД використовує складені у штатах реєстраційні листи платників податку з продажів для встановлення можливих неплатників федеральних відрахувань із безробіття і корпоративного прибуткового податку, а також для перехресної перевірки податкових декларацій [32, с.29]. У контексті тісного співробітництва федеральних, місцевих та податкових органів штатів можна спостерігати практичне втілення базових принципів американської системи оподаткування, згаданих вище.

Однією з особливостей розвитку правової системи США є поєднання статутного та загального права, що, відповідно, відображається на формуванні джерел національного права.¹ З'ясовуючи дуалізм правової системи і кримінального права США, А. Нерсесян зазначає, що статутне право становить собою певні стандарти поведінки, закріплені у законах та підзаконних актах, у той час як загальне право – це доктринальні норми і правові принципи, вироблені багаторічною історією діяльності судів, спочатку англійських, а пізніше американських [111, с.63].

Пропонуючи класифікацію джерел федерального податкового права США, вважаємо за доцільне звернутись до традиційного критерію поділу державної влади на три гілки – законодавчу, виконавчу та судову.

Поза всяким сумнівом, джерелом “№ 1” будь-якого національного права і законодавства визнається Конституція як Основний закон держави. Сполучені Штати у цьому плані не виняток, а швидше навпаки – своєрідний загально-правовий “орієнтир”.² Якщо проаналізувати конституційні положення в аспекті регулювання податкових правовідносин, то слід передусім звернути увагу на норму прямої дії, передбачену розділом 8 ст. 1 Основного закону, яка закріплює повноваження Конгресу США у частині встановлення та обкладання податками, зборами, митами й акцизами з метою забезпечення спільної оборони та загального процвітання Сполучених Штатів. Згідно з цим положенням Конституції федеральні обов’язкові платежі повинні бути єдиними на всій території держави [21, с.44–45].

У доктрині США наразі спірними залишаються питання про зворотну силу актів податкового законодавства. Відома юридична заборона “*ex post facto*”,

Примітки:

¹ В історичному ракурсі правова система США у її сучасному вигляді почала формуватись ще у XVIII ст., використовуючи у ролі базових складових елементи англійської системи загального права. Звичайно, становлення американського права мало і свої універсальні особливості, викликані, у першу чергу, політичними та економічними чинниками, тенденціями до формування ознак незалежної держави з власними інститутами публічної влади. Найважливішою відмінністю правової системи США від англійської фахівці називають наявність Конституції як основного джерела національного права [125, с.716]. Водночас співвідношення таких джерел права, як федеральне законодавство та законодавство штатів, в історичному ракурсі змінювалось.

² Поправка XVI до Конституції США, що вступила в силу у 1913 р., мала значний централізований ефект на затвердження податку з доходів фізичних осіб. Федеральний уряд одержав можливість суттєво збільшувати власні фінансові ресурси та, відповідно, можливість більш активно втручатись у діяльність штатів [156, с.269].

передбачена розділом 9 ст. 1 Конституції США, прямо забороняє застосування зворотної сили кримінального закону. Крім того, так званий принцип належної правової процедури (англ. – due process clause), закріплений у п'ятій та чотирнадцятій поправках до Конституції, фактично є підставою для звернення до доктрини заборони зворотної сили закону (англ. – nonretroactivity doctrine), яка забороняє, зокрема, обкладати податками угоди, що укладаються до прийняття закону, який встановлює такі податки. Американські суди послідовно дотримувались цієї доктрини до 80-х років минулого століття, коли у справі Сполучені Штати проти Дарусмонта (1981 р.) ВС США підтримав рішення про обкладання мінімальним альтернативним прибутковим податком доходи від продажу акцій, здійсненого за декілька місяців до прийняття закону про введення цього виду податку. Обґрунтовуючи своє без перебільшення радикальне рішення, ВС США зазначив, що, оскільки кінцеву суму податку може бути визначено лише наприкінці фінансового року, то впродовж цього часу Конгрес має право вносити у податкове право відповідні зміни, які й застосовуватимуться щодо угод, укладених у цей проміжок часу [140, с.11].¹

На наш погляд, американський підхід з питання зворотної сили податкового закону є сумнівним і навряд чи може бути запроваджений у вітчизняну правову практику. По-перше, згідно з імперативним положенням, закріпленим у ч. 1 ст. 58 Конституції України, закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Ця норма, прямо забороняючи приймати будь-які акти національного законодавства, що мають

Примітка.

Використовуючи таку юридичну “прогалину”, Конгрес час від часу надає зворотню силу дії закону в часі з метою виправлення деяких помилок в актах з питань оподаткування. Наприклад, у 1994 р. Конгрес прийняв акт, що скасовував податкові пільги для працівників, які придбавали акції своїх компаній-роботодавців. На підставі цього платник податків у справі Сполучені Штати проти Карлтона (1994 р.) оскаржив зазначений ретроспективний акт Конгресу, оскільки спланував свої майбутні фінансові операції з урахуванням податкових пільг, що надавались тепер вже скасованим актом. ВС США не задовольнив вимог платника, дійшовши висновку, що Конгрес поширив дію Акту про скасування податкових пільг лише на невеликий час у минулому і з цілком обґрунтованою метою вдосконалення регулятивного законодавства. У своєму рішенні Суд зазначив, що Конституція містить певні заборони щодо зворотної сили актів Конгресу, однак у тих випадках, коли надання зворотної сили законів є обґрунтованим і цілком позитивним кроком внаслідок об'єктивних чинників, Суд буде підтримувати її [258].

зворотну силу, своїм існуванням виправдано обмежує розсуд законодавця, що може негативно вплинути на правове становище суб'єктів суспільних відносин. По-друге, виправлення законодавчих помилок шляхом надання законіві або окремим його положенням зворотної сили є неприпустимим порушенням законодавчої техніки, прямо суперечить низці загально-правових принципів (законності, гуманізму, рівності всіх перед законом) і, знову ж, погіршує правове становище осіб, зокрема платників податків, які керувались нормами скасованого закону. Жодні аргументи про виправданість і обґрунтованість такого підходу, на наш погляд, не повинні братись до уваги. Доречно буде послатись на ст. 57 Конституції РФ, яка прямо передбачає, що закони, які встановлюють нові податки або погіршують становище платників податків, зворотної сили не мають. У цьому контексті підтримуємо точку зору російського науковця С. Г. Пепеляєва, який, аналізуючи зміст наведеної конституційної норми, зазначає, що зміни, які вносяться у право і, зокрема, податкове, не повинні негативно впливати на сталість відносин між суб'єктами права, підривати впевненість громадян у стабільності їх правового та економічного становища, в ефективності правопорядку [117, с.80].

Міністерство фінансів США (англ. – U. S. Treasury Department) є профільним відомством, яке безпосередньо контролює процеси надходження обов'язкових платежів до федерального бюджету. Цей центральний орган виконавчої влади уповноважений розробляти і затверджувати низку різних за змістом та юридичною силою правил (інструкцій), роз'яснювальних листів, а також інших підзаконних нормативних актів переважно процедурного характеру. Метою видання нормативних актів Міністерства фінансів є офіційне тлумачення положень ПК. За своєю природою та ступенем обов'язковості для платників податків виокремлюють три групи правил у сфері оподаткування: законодавчі, роз'яснюючі (інтерпретаційні), а також приватні [217, с.11].

Законодавчі правила, на відміну від роз'яснюючих, трактують положення податкових законів у межах певних “параметрів”, прямо встановлених Конгресом США. Згідно із загальними положеннями конституційно-правової

теорії США, Конгрес позбавлений права делегувати законотворчі повноваження будь-якому іншому органу державної влади. Водночас законодавчий орган може уповноважити федеральні агентства, у тому числі СВД, приймати підзаконні нормативні акти (правила) у межах, встановлених відповідним законом.¹

Роз'яснюючі правила (англ. – interpretive regulations) – це нормативні акти, що приймаються на підставі § 7805(a) ПК, де зазначено, що СВД має право затверджувати всі необхідні правила і роз'яснення для виконання положень ПК. Вони приймаються головним управлінням СВД та публікуються у відомчому виданні “Бюлетень внутрішніх доходів” (англ. – Internal Revenue Bulletin) [245, с.17]. Такі правила покликані тлумачити положення податкових законів, зміст яких сприймається неоднозначно і викликає труднощі під час застосування.

Приватні роз'яснення (англ. – private letter rulings) мають значно меншу юридичну силу і практичне значення порівняно з офіційними податковими правилами. Порядок їх прийняття є наступним: будь-який платник податків може надіслати запит до СВД у разі, якщо має сумніви щодо юридичних наслідків конкретної фінансової операції в контексті її оподаткування. При цьому обов'язковою умовою для одержання приватного роз'яснення є час подання запиту: 1) до завершення фінансової операції; 2) після завершення операції, але до подання податкової декларації, у якій відображені, у т. ч., показники проведеної трансакції [10, с.987].

Подібні проблеми, пов'язані із встановленням змісту податкового закону, мають місце і в Україні, де питання про вплив на фінансову і кримінальну відповідальність за податкові правопорушення таких інтерпретаційних правових актів, як податкові роз'яснення вирішується досить неоднозначно. Ця проблема знайшла досить докладне висвітлення у монографії О. О. Дудорова

Примітка.

Підтвердження цьому знаходимо, зокрема, у наступному прикладі. Так, § 1502 ПК прямо передбачає право Конгресу делегувати СВД повноваження щодо розробки правил, які б регламентували порядок складання консолідованих податкових декларацій (які подаються подружжям щорічно). СВД реалізувала це завдання у відповідних Правилах, які детально регулюють порядок складання та подання консолідованих податкових декларацій і які з певною долею умовності можна прирівнювати до закону, обов'язкового для виконання окремою категорією платників податків [64, с.149].

[40, с.124–166]. В Україні податкові роз'яснення з окремих положень податкового законодавства, надані на запит зацікавленої особи, на відміну від США, не підлягають оприлюдненню і оформлюються у вигляді листа-відповіді платнику податків. У цьому контексті вважаємо більш прогресивним американський підхід, оскільки він дозволяє краще зрозуміти зміст складних норм податкового законодавства. У світлі сказаного позитивним є те, що у п. 19.5 ст. 19 Проекту ПК України, розробленого Кабінетом Міністрів України, міститься обов'язок центрального контролюючого органу оприлюднювати (з дотриманням правил комерційної або банківської таємниці) надані податкові роз'яснення. Разом із тим не буде зайвим у цій нормі законопроекту наголосити на тому, що обов'язок оприлюднення стосується не лише узагальнюючих податкових роз'яснень, а й податкових роз'яснень, наданих за зверненнями конкретних платників податків.

Аналізуючи систему джерел федерального податкового права США, не можна обійти увагою якщо не ключове, то принаймні дуже важливе місце у цій системі судових прецедентів.¹ Оскільки США уособлює групу держав із так званою загальною системою права,² рішення судів (як федеральних, так і судів штатів) мають силу прецеденту і визнаються основним джерелом будь-якої галузі права, у т.ч. податкового і кримінального. У зв'язку з цим важко погодитись із підходом Д. В. Кухнюка до визначення судового прецеденту як рішення суду в кримінальній справі щодо певного процесуального питання, в якому сформульовано правило, що є загальнообов'язковим для застосування

Примітки:

¹ У широкому розумінні прецедентом (від лат. praecedens) визнається поведінка в певній ситуації, яка розглядається як взірць за аналогічних обставин. Судовий прецедент визначається юридичною енциклопедією як рішення у конкретній справі, що є обов'язковим для судів тієї ж або нижчої інстанції при вирішенні аналогічних справ або яке є взірцем тлумачення закону, що не має обов'язкової сили. Формально суд пов'язаний прецедентом – рішенням, винесеним судом вищої або тієї ж інстанції. Водночас при тлумаченні прецеденту, у процесі вибору відповідного прецеденту, у можливості відхилити всі наявні прецеденти на підставі відмінності обставин конкретної справи від прецеденту суд має значну свободу [101, с. 119–123; 158, с.358].

² Змістовний юридичний аналіз структури та функцій судового прецеденту як джерела права в Англії, державі що уособлює основні традиції та концептуальні засади загального права, міститься у роботі російської дослідниці О. В. Чупрової “Ответственность за экономические преступления по уголовному законодательству Англии” [116, с.23– 30].

судами тієї самої або нижчої інстанції під час вирішення подібних процесуальних питань у ході розгляду кримінальних справ [84, с.36]. По-перше, прецеденти можуть “народжуватись” при вирішенні справ будь-якої категорії. Цитування попередніх позицій суду, що можна побачити, зокрема, в текстах американських судових рішень у кримінальних, цивільних, податкових, корпоративних справах – яскраве тому свідчення. При цьому проведений нами аналіз рішень у федеральних податкових справах у США переконує, що в одному тексті рішення можливе одночасне посилання на попередні рішення як у цивільних, так і в кримінальних податкових справах залежно від юридичної природи питання, що вирішується. По-друге, розуміння структури та практичного призначення судового прецеденту не дозволяє наділяти цей інститут винятково процесуальним змістом. Судовий прецедент може так само стосуватись і питань матеріального права, бути результатом тлумачення судом положень закону. Енциклопедичне та доктринальне визначення прецеденту наразі схиляє саме до такого універсального розуміння цього правового інституту.

Російська дослідниця А. В. Мадьярова слушно зазначає, що в своєму “класичному”, англо-американському розумінні судовий прецедент охоплює три обов’язкові ознаки – індивідуальність, нормативну новизну та обов’язковість. Прецедентна норма не є правилом загального та абстрактного характеру, що підлягає загальнообов’язковому застосуванню. Навіть у разі виокремлення з судового рішення, ця норма уособлює певне приватне правило, тісно поєднане із обставинами, за яких воно формувалось [93, с.65–66].¹

Примітка.

Проаналізувавши особливості історичного розвитку та структури прецеденту в США, Великобританії, Канаді та європейських країнах, М. М. Марченко виокремлює ряд ознак, властивих прецеденту: створення переважно вищими судовими інстанціями; нормативний характер; загальнообов’язковість для правозастосовної системи; їх писаний вид; другорядний характер відносно державного законодавства; статус джерела права; цілі – ефективне правосуддя та усунення прогалин в законодавстві й інших нормативних актах [97, с. 128]. Науковець констатує, що бурхливі наукові дискусії наразі точаться навколо таких питань: припустимості судової правотворчості; значимості судової практики як регулятора суспільних відносин та її самостійності як джерела права; співвідношення судової практики, що розглядається в якості джерела права із прецедентом, із яким вона зазвичай ототожнюється, та з іншими джерелами права; юридичної сили судової практики – “судового прецеденту” та її юридичної природи тощо. [98, с.378].

Розглядаючи основи співіснування писаного і неписаного кримінального права США, суддя ВС США Р. Паунд свого часу писав, що з точки зору форми у кримінальному праві перше місце займають закони. Однак законодавчі визначення сформульовані зазвичай таким чином, що потребують звернення до норм загального права для тлумачення і застосування цих визначень [217, с.285]. Іншими словами, американські юристи дотримуються точки зору, згідно з якою закон – це лише зовнішня форма, яка знаходить своє реальне вираження через призму судового тлумачення [85, с.83].¹

Визначаючи місце прецедентного права у структурі правової системи США, В. Бернхем наголошує на тому, що це право є також джерелом законотворчості: рішення судів набувають такого ж значення, як і чинні закони. Це правило є похідним від юридичного принципу “stare decisis” (лат. – дотримуйся рішення) – розрахунку на те, що майбутні справи повинні вирішуватися таким саме чином, як і минулі справи [11, с.44].

Розглядаючи роль судового прецеденту у правовій системі США, не буде зайвим зазначити, що перед вітчизняною юридичною наукою неодноразово поставало і продовжує поставати питання про можливість надання прецедентного значення деяким видам судових рішень. Так, у п. 6 заяви Ради суддів України від 26 травня 2006 р. “Про концептуальні підходи Ради суддів України до подальшого здійснення судово-правової реформи в Україні” йдеться про те, що Пленум ВСУ повинен мати право надавати судовим рішенням у конкретних справах прецедентне значення, тлумачити правові норми і визначати не врегульовані законом процедури розгляду справ судами, а також про обов’язковий характер цих роз’яснень [55]. Нині ця актуальна

Примітка.

Необхідно зауважити, що американські суди не можуть своїми рішеннями встановлювати злочинність і караність діяння. Це є прерогативою вищого органу законодавчої влади. Ще у 1812 р. ВС США постановив: перш ніж будь-яке діяння буде каратись як злочин проти Сполучених Штатів, Конгрес повинен його визначити, встановити караність і вказати суд, юрисдикції якого воно підлягає [128, с.132].

проблема набула особливої гостроти через цілу низку чинників: реалізація Конституційним Судом України повноважень щодо тлумачення Основного Закону та перевірки на відповідність йому актів національного законодавства; закріплення у Конституції України права громадян на оскарження актів органів державної влади, місцевого самоврядування, посадових осіб у судовому порядку; наявність глобальної тенденції до зближення правових систем; орієнтація на політико-ідеологічні стандарти розвинутих західних країн, у т. ч. США. Окремі вітчизняні науковці та судді вважають, що судовий прецедент завжди був присутній у вітчизняній правовій системі, набуваючи вигляду рішень ВСУ та здійснюваних ним узагальнень судової практики. М. К. Закурін справедливо додає, що в останні роки в юридичній практиці виник новий напрям у “методиці” вирішення юридичних конфліктів – пошук судових рішень будь-яких інстанцій (у т. ч. й місцевих судів) з конкретної або подібної категорії справ [54, с.50]. В. О. Навроцький вказує на доцільність не лише фактичного визнання, а й формального запровадження прецеденту як обов’язкового джерела кримінального права України. Науковець висловлюється за введення до кримінально-процесуального законодавства правила, згідно з яким підставою для зміни кваліфікації є невідповідність прийнятого рішення прецеденту [107, с.125]. В цьому плані симптоматичною видається думка Т. В. Сахарук про те, що, хоч українському законодавству і близькі принципи романо-германської правової системи, однак останнім часом найбільшого розповсюдження ідеї розумного обмеження судового розсуду одержали саме у країнах системи загального права [135, с.1].

З огляду на зазначене вище, вельми корисним і перспективним для вироблення виваженої позиції юридичної спільноти України щодо майбутнього “національного” прецеденту є вивчення відповідного американського досвіду. Відповідно, кримінально-правовий аналіз злочинних порушень податкового законодавства США у дисертаційному дослідженні

здійснюватиметься із широким залученням судових рішень.¹

Переходячи до розгляду юридичної природи та функціонального призначення обов'язкових платежів у США, необхідно визнати, що різні автори дають різні визначення терміну “податок”. Свідомо залишаючи осторонь дискусії фахівців щодо природи та ознак цього поняття, вважаємо прийнятним визначення податку як обов'язкового та безоплатного платежу у грошовій формі, що стягується з фізичних та юридичних осіб до бюджету відповідного рівня з метою фінансового забезпечення діяльності держави і місцевих територіальних утворень. До основних юридичних ознак будь-якого податку зазвичай відносять його обов'язковість, безвідплатність, грошовий характер і публічне призначення – задоволення вимог суспільства [109, с.39–45]. Обов'язок сплачувати податки, як і вихідні засади функціонування системи

Примітка.

У зв'язку з вагомою роллю судових прецедентів у правовій системі США і зумовленим цією обставиною неодноразовим зверненням до вироків у кримінальних податкових справах на наступних сторінках дисертації, вважаємо за доцільне стисло розглянути деякі юридико-технічні аспекти узагальнення федеральної судової практики.

Сучасна система оприлюднення судових рішень у США характеризується наданням офіційного статусу збіркам судових рішень (звітів). Оскільки важко переоцінити значення і кількість звернень до судових прецедентів у США, було вироблено єдину систему цитування судових рішень. Стандарти цитування матеріалів судової практики у загальному вигляді представлені у спеціальному виданні “The Bluebook: A Uniform System of Citations” (“Єдина система цитування” або “Блакитна книга”) [47, с.506–513].

Серед основних елементів цитування судової практики можна виокремити наступні.

1. Найменування справи. Ця частина складається з двох імен, що відокремлені символом “v.” – загальноприйнятим скороченням латинського слова “versus” (лат. – проти). Перше ім'я позначає сторону кримінального переслідування (наприклад, Сполучені Штати – тобто держава в особі органу підтримання обвинувачення) або апелянта у кримінальній справі. А друге ім'я, відповідно, позначає прізвище обвинуваченого у справі або відповідача по апеляції.

2. Джерело публікації. Судове рішення обов'язково цитується з посиланням на джерело публікації через кому після найменування справи. У свою чергу джерело публікації складається з трьох частин, послідовність яких є наступною: а) перший елемент у вигляді числа позначає том збірки судових рішень, у якій було оприлюднене рішення суду, що цитується; б) другий елемент стисло позначає збірку судових рішень, у якій було оприлюднене конкретне рішення; в) третя частина джерела публікації, що наводиться у вигляді числа, позначає сторінку, з якої у тій чи іншій збірці судових рішень починається публікація рішення, що цитується. У разі необхідності, після номеру початкової сторінки публікації рішення через кому вказується номер сторінки, на якій зазначено окреме положення справи, що цитується.

У представленому дисертаційному дослідженні як джерела судових вироків у федеральних кримінальних справах у сфері оподаткування використовуються переважно такі збірки:

U.S. – United States Reports, збірка судових рішень ВС США, що офіційно видається з 1874 р. (починаючи з 91 тому).

F., F.2d, F.3d – Federal Reporter, що видається починаючи з 1880 р. у вигляді збірки судових рішень окружних апеляційних судів США [167].

3. Останнім елементом цитування судового вироку виступає рік винесення рішення і цифрове позначення федерального суду, який його виніс. Ця інформація позначається у дужках. У третьому елементі цитування таких вироків вказується апеляційний суд відповідного округу, який здійснював перегляд вироку. Наприклад, позначення “(6th Cir. 1989)” вказує на те, що кримінальну справу було переглянуто апеляційним судом шостого округу у 1989 р. [241].

оподаткування, як правило, закріплюються на вищому законодавчому рівні – у національних конституціях. Наведене повною мірою стосується федеральних податків, що справляються у США.

ПК США передбачає чотири види федеральних податків: податок з доходів фізичних осіб (англ. – income tax on individuals), податок на прибуток корпорацій (англ. – income tax on corporations), податок на спадщину (англ. – inheritance (estate) tax) і податок на дарування (англ. – gift tax). Крім перерахованих платежів, доходну частину федерального бюджету складають і обов'язкові внески до фондів соціального страхування (taxes on payrolls), федеральні акцизи (англ. – federal duties) та митні збори (англ. – customs duties) [140, с.47; 44, с.61–62; 100; 130]. Ці обов'язкові внески можна умовно вважати “другорядними”, оскільки вони складають незначну частку бюджетних надходжень порівняно з федеральними податками [171, с.1].

Концепція федерального податку з доходів передбачає утримання певної частини економічного доходу платника, яке здійснюється, як правило, періодично. Варто зазначити, що, крім сплати податків з доходів на федеральному рівні, більшість штатів, а також деякі місцеві органи влади також запроваджують податки на прибуток. Статистичні дані свідчать, що, наприклад, податок з доходів фізичних осіб складає близько 40% надходжень до федерального бюджету і, відповідно, є основним джерелом загальнодержавних доходів [100, с.25]. Для порівняння, федеральний податок на прибуток корпорацій забезпечує лише близько 9% у структурі надходжень до федерального бюджету [163].

Враховуючи, що податок з доходів фізичних осіб переважає у структурі надходжень до федерального бюджету, стає цілком зрозумілим, що грошові кошти, які мають сплачуватись у вигляді цього обов'язкового платежу, виступають предметом переважної більшості злочинів у сфері оподаткування (про які йтиметься у розділі 2; див. також додатки А і Б).

Податок на прибуток корпорацій посідає друге місце за обсягами надходжень серед федеральних обов'язкових платежів. Його було

запроваджено на постійній основі одночасно із податком з доходів фізичних осіб, коли у 1913 р. було прийнято поправку XVI до Конституції США, згідно з якою Конгрес одержав право встановлювати та стягувати податки з доходів незалежно від джерела їх надходження.¹

У рішенні ВС США у справі Морісей проти Комісіонера було зазначено, що притаманними корпорації ознаками є такі: 1) наявність співзасновників; 2) здійснення підприємницької діяльності з метою одержання прибутку; 3) постійність існування; 4) централізоване керування; 5) обмежена відповідальність; 6) можливість вільної передачі майнових прав учасникам об'єднання та третім особам [160, с.154]. Таким чином, будь-яка організація (підприємство) у разі відповідності перерахованим вище умовам визнаватиметься корпорацією, а її дохід – корпоративним для цілей оподаткування [66, с. 240]. Це загальне правило поширюється і на компанії-нерезиденти, що займаються комерційною діяльністю на території США [153, с.97].

Податки на спадщину та дарування також є різновидами прямих податків, що стягуються: 1) у порядку спадкування з майна, вартість якого перевищує 600 тис. дол.; 2) із сукупної вартості одержаних подарунків, якщо вона протягом звітного періоду платника склала більше 10 тис. дол. [143, с.58–61; 203]. Хоча надходження до федерального бюджету від цих обов'язкових платежів є незначними (не більше 2%), вони продовжують існувати та, окрім суто фіскальної функції, виконують також історично сформовану роль

Примітка.

В історичному аспекті роль податку на прибуток корпорацій у структурі надходжень до федерального бюджету неодноразово змінювалась [15, с.15]. Так, якщо у повоєнні роки його частка складала 27% всіх надходжень, то зараз лише близько 10%. Це свідчить про досить тривалий процес переведення системи федерального оподаткування з практики “корпоративного фіскального навантаження” до нового, так би мовити, індивідуального підходу, пов'язаного із поступовим зміщенням акцентів на оподаткування доходів саме фізичних осіб. Водночас Податкова реформа 1986 р., яка внесла корінні зміни до ПК, істотно змінила ставки оподаткування прибутку американських корпорацій у бік їх суттєвого зниження. Так, наприклад, якщо максимальна ставка цього податку до реформи складала 46%, то після проведення реформи – 34%, що діє і понині (дві інші ставки корпоративного податку на прибуток складають 15% та 25% відповідно). Радикальне зниження ставок оподаткування компенсувалось скасуванням цілого ряду пільг для корпорацій: було скасовано інвестиційний податковий кредит (який становив 10% для більшості типів обладнання); 25-процентний податковий кредит на витрати у зв'язку з проведенням науково-дослідних розробок замінили 3-річним 20-процентним кредитом. Крім того, суттєві зміни були внесені в правила амортизаційних відрахувань, зокрема обладнання з терміном корисної дії від 4 до 10 років, значна частина якого списувалася за 3 роки, внесли в групу з 5-річним терміном списання [17, с.66–67].

розподілу частини надприбутків найбільш заможних верств американського суспільства, які володіють значними активами, у першу чергу у вигляді нерухомості.

Обов'язкові внески до фондів соціального страхування розглядаються в американській юридичній літературі як синонім податків. Ці платежі забезпечують функціонування двох основних програм федерального соціального страхування: системи пенсійного забезпечення (англ. – retirement insurance) та системи страхування по безробіттю (англ. – unemployment insurance) [108, с.351]. Федеральним урядом США запроваджено два види внесків на соціальне страхування – внески на соціальне страхування та внески по безробіттю. Загальні положення щодо ставок та порядку адміністрування цих платежів містяться у відповідних актах Конгресу про федеральні страхові внески (англ. – Federal Insurance Contribution Act (FICA)) та про федеральні внески по безробіттю (англ. – Federal Unemployment Tax Act (FUTA)).

Федеральні акцизи є різновидом непрямих податків, ставки яких виражені у фіксованих сумах або у формі відсотку до вартості товарів чи послуг. Метою запровадження цього різновиду обов'язкових платежів було збільшити податкове навантаження на тих платників податків, які користуються привілейованим становищем у сфері виробництва, продажу та користування окремими видами товарів та послуг [23, с.127–132; 140, с. 47].

Щорічно у США справляється близько 1,7 трлн. дол. федеральних податків. При цьому витрати на адміністрування податків складають приблизно 8 млрд. дол. Враховуючи кількість щорічно поданих декларацій (близько 200 млн. декларацій індивідуальних платників та 4 млн. – корпоративних платників) [132, с. 50], таке співвідношення видається цілком прийнятним для федерального бюджету. Система справляння податків у США, яку фахівці умовно називають системою “самообчислення” податкових платежів, базується на принципі добровільного виконання громадянами свого конституційного обов'язку сплачувати податки [247, с.5–6].

Прикладом реалізації такого підходу у системі заходів податкового адміністрування є діяльність СВД протягом останніх двадцяти років [161, с.62–63].

Представники федерального податкового органу постійно підкреслюють, що співпрацюють із американськими громадянами – платниками податків на засадах партнерства і взаємної довіри, адже фактично платник податків (у даному випадку – не найманий працівник) самостійно обчислює розмір своїх доходів та належні до сплати податки, які фіксує у поданій податковій декларації [12, с.38–41].¹ Однак добровільність виконання податкових обов'язків є, на наш погляд, дещо аморфним поняттям, враховуючи законодавчо закріплені механізми реалізації цивільно-правових та кримінально-правових санкцій за порушення норм податкового законодавства.

Сукупний розмір оподаткованого доходу і належних до сплати податків підраховується за рік. При цьому платник для зручності свого розрахунку може обрати як фінансовий, так і календарний рік. Відповідно до § 6072(a) ПК, строк декларування доходів, одержаних за попередній календарний рік фізичними особами, закінчується 15 квітня. Для корпорацій аналогічний строк, на підставі § 6072(b) ПК, закінчується 15 березня. За наявності нормативно визначених підстав платникові може надаватись відстрочка подання декларації на строк до 6 місяців.

Взагалі американська система оподаткування передбачає одержання СВД значного обсягу інформації від платників податків [25, с.15]. Джерелом такої інформації є не лише податкові декларації, а й, наприклад, особисті дані про платника, одержані під час аудиторської перевірки його діяльності. Така інформація вважається конфіденційною і призначена виключно для внутрішнього користування Службою. Водночас фіскальній практиці США відомо достатньо прикладів, коли правило про конфіденційність податкової інформації податківцями не дотримувалось. Найбільш відомим із них, напевне,

Примітка.

§ 6011 ПК регламентує п'ять випадків, коли складання федеральної податкової декларації є обов'язковим: 1) декларації щодо податку з доходів фізичних осіб, коли сума одержаного протягом року доходу перевищує суму стандартного неоподаткованого мінімуму доходів та суму обов'язкових пільг; 2) декларації щодо податку на прибуток корпорацій незалежно від суми одержаних у звітному періоді доходів; 3) декларації щодо податку з доходів власників майна (у т. ч. нерезидентів), які одержують від його використання дохід на суму понад 600 дол.; 4) декларації щодо податку на прибуток фінансових фондів (у т. ч. такі, до складу яких входять акціонери – нерезиденти), дохід яких перевищує 600 дол.; 5) декларації щодо так званих трансферних податкових зобов'язань (зокрема щодо податку на дарування, нерухомість).

може слугувати Уотергейтський скандал [210, с.3–4]. Результатом розслідування Уотергейтської справи, а також ряду інших випадків, пов'язаних із передачею СВД конфіденційної податкової інформації іншим органам державної влади, які не мали жодного відношення до податкового адміністрування, стала істотна зміна редакції § 6103 ПК у частині прямої заборони поширювати інформацію, відому СВД у зв'язку з виконанням фіскальних функцій, серед інших державних органів США, за деякими винятками. Новоствореними механізмами забезпечення таємності збереження податкової інформації платників стало, по-перше, запровадження суворої кримінальної відповідальності за незаконне поширення податкової інформації (§ 7213 ПК передбачає максимальну санкцію у п'ять років позбавлення волі) і, по-друге, встановлення процедури оскарження платником незаконних дій представників податкового органу в порядку цивільного судочинства із стягненням моральної та матеріальної шкоди, спричиненої незаконним поширенням інформації. Зауважимо, що податковою інформацією, а, отже, і предметом можливих зловживань у цій сфері є, виходячи зі змісту § 6103(b) ПК, так звана “інформація з податкової декларації” – безпосередньо відомості, зазначені у податковій звітності платника, матеріали аудиторських перевірок, довідки, листи та інші документи, надані третіми особами під час аналізу фінансового стану платника тощо. Таким чином, вся податкова документація стосовно конкретного платника податків незалежно від типу носія (в електронному, паперовому вигляді), яка перебуває у володінні федерального податкового органу, підпадає під дію прямої заборони розголошення, передбаченої §§ 6103 та 7213 ПК.

Викладена вище інформація про існуючий у США порядок поводження з відомостями, що впливають із податкових декларацій, та про відповідальність (у т. ч. кримінальну) за порушення цього порядку, схиляє до думки про доречність висловленої у вітчизняній юридичній літературі пропозиції криміналізувати таке діяння, як розголошення податкової таємниці [29, с.162–165]. Потреба у такій законодавчій новелі впливає, зокрема, зі змісту п. 9.8. ст. 9 глави 1 розділу II проекту Податкового кодексу України, де

зазначається, що одержувачі податкової інформації з обмеженим доступом несуть за її розголошення відповідальність згідно із законодавством. Зрозуміло однак, що висуненню пропозиції про встановлення самостійної кримінальної відповідальності за незаконне розголошення податкової таємниці має передувати ретельне комплексне дослідження вже передбачених КК заборон, які передбачають відповідальність за порушення порядку обігу інформації з обмеженим доступом (зокрема, ст. ст. 182, 232, 330 КК України).¹

Штрафні санкції не звільняють платника від обов'язку сплатити пеню за прострочення сплати податкового зобов'язання. Взагалі концепція податкової пені сприймається СВД дуже прогресивно і за своєю юридичною природою нагадує сплату відсотків за користування кредитом: платник податків використовує державні кошти шляхом несвоєчасного їх повернення у вигляді податків; відповідно, він повинен сплатити певний відсоток від суми заборгованості за таке користування. Розмір пені, як це передбачено у § 6621(a)(2) ПК, складається зі встановленої ставки короткочасної (квартальної) федеральної позики плюс 3% і зазвичай коливається у межах 4 – 5% [211, с.2].²

Американська модель федерального податкового адміністрування передбачає альтернативний порядок оскарження дій суб'єктів податкових правовідносин: 1) подання скарг в адміністративному порядку до апеляційного відділу СВД (англ. – IRS Appeals Office) та (або) 2) подання податкових позовів до ПС, Округного суду або Претензійного суду США відповідно до їх юрисдикції [214].

Перший із названих способів застосовується переважно у випадках, коли

Примітки:

¹ Вважаємо, що у контексті розглядуваної проблеми доречно звернутись і до досвіду російського законодавця. Так, згідно зі ст. 102 Податкового кодексу Російської Федерації податкову таємницю складають будь-які одержані податковим органом, органом податкової поліції, органом державного позабюджетного фонду та митним органом відомості, що стосуються платника податків. Більше того, як впливає зі змісту цієї статті, податкова таємниця охоплює, зокрема, виробничу або комерційну таємницю платника податків. Деякі російські науковці також небезпідставно відносять до змісту податкової таємниці інформацію не лише про платника податків, а й про інших осіб – податкових агентів, банки, представників та інших осіб, які мають право претендувати на нерозкриття особистої інформації [86, с.65–66].

² Як відомо, пеня як засіб впливу на податкових правопорушників передбачена і українським законодавством. Це – плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу, що справляється із платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання [3].

платник оскаржує результати аудиторської перевірки, оскільки має серйозні сумніви щодо позитивного вирішення справи у суді. Головним функціональним призначенням апеляційного відділу СВД є забезпечення неупередженого та термінового вирішення спору, що виник між контролюючим органом та платником податків. Цей структурний підрозділ уповноважений розглядати практично всі спірні питання у сфері податкових правовідносин. Оскарження відбувається шляхом направлення платником письмової скарги на рішення СВД безпосередньо до апеляційного відділу [137]. Процедура розгляду скарги передбачає проведення щонайменш одного засідання за участю сторін (або їх представників), а також представників відділу. За результатами проведеного засідання розроблюється пропозиція платникові податків із зазначенням способу (або декількох альтернативних способів) вирішення спору. Якщо платник погоджується, він підписує пропозицію, по скарзі ухвалюється відповідне рішення, після чого активується механізм його виконання [9, с.20]. Процедура адміністративного оскарження дій податківців, вочевидь, є своєрідною формою правової медіації, де у ролі незалежного медіатора виступає апеляційний відділ СВД. Щоправда, окремі американські фахівці дещо скептично ставляться до “автономії” цього органу, оскільки він залишається структурним підрозділом федерального органу виконавчої влади – СВД.¹

Оригінальним елементом системи адміністрування податкових платежів у

Примітка.

Незважаючи на існування процедури адміністративного оскарження, більшість (понад 90%) податкових суперечок розглядаються ПС – федеральною судовою інстанцією, спеціально уповноваженою розглядати спори, що виникають із федеральних податкових правовідносин. На питання, чому кількість оскаржень до ПС переважає над кількістю звернень до апеляційного відділу СВД, відповідь дуже проста: у випадку оскарження до суду, на відміну від процедури адміністративного оскарження, від платника не вимагається виконання податкового зобов'язання до набрання рішенням законної сили. Така відстрочка (а фактично – державний податковий “кредит”) є важливим економічним стимулом для платників (особливо корпоративних), податкові зобов'язання яких можуть нараховувати мільйони доларів [89, с.154–155].

Взагалі, федеральні податкові спори, що є предметом розгляду у порядку цивільного судочинства, у США по першій інстанції можуть альтернативно розглядатись у трьох судах різної юрисдикції: у Податковому суді США (англ. – Tax Court), Претензійному суді (англ. – Claims Court) і окружних судах (англ. – Federal District Courts) [48, с.105–109].

ПС, заснований Конгресом у 1924 р. на виконання положень ст. 1 Конституції США, вирішує спори між платниками податків і СВД, що стосуються несплати федеральних податків з доходів фізичних осіб та корпорацій, а також податків на дарування та спадщину [127, с.89–94; 157, с.19–21]. Його рішення можуть переглядатись у федеральних апеляційних судах та ВС США. Аналізуючи зміст ст. 1 Конституції США, а також §§ 7481 – 7487 ПК, американські фахівці слушно зауважують, що Конгрес спеціально уповноважив ПС як складову судової гілки влади здійснювати “ексклюзивне” провадження у податкових справах.

США є положення, відповідно до якого особа, яка повідомила податківцям про факт приховування податкових зобов'язань іншою особою, у випадку підтвердження такої інформації, одержує 10% від недоплаченої суми або половину суми накладеного штрафу (як винагороду за “громадську самосвідомість”). Зокрема, у 2001 р. СВД за допомогою таких помічників отримала 72 млн. дол. США податків і штрафів та виплатила 1,5 млн. дол. винагороди [59, с.91]. Така норма слугує додатковим превентивним фактором для потенційних порушників федерального податкового законодавства. Погоджуючись із доречністю існування такої правозастосовної практики, додамо, що А. В. Савченко, з урахуванням американського досвіду протидії злочинності, також пропонує передбачити у КПК України норму про сплату винагороди за повідомлення інформації щодо підготовлених (вчинених) злочинів або про осіб, які їх підготували (вчинили) [134, с.23].

З огляду на специфіку дисертаційного дослідження, вважаємо за доцільне у наступних рядках роботи зосередити зусилля на стислому розкритті структури і повноважень двох федеральних урядових агентств США, що безпосередньо виконують функції з розкриття та попередження злочинів у сфері оподаткування, – Служби кримінальних розслідувань СВД Міністерства фінансів США [120, с.22; 104, с.15] та її підрозділу – Податкового підрозділу Міністерства юстиції США, а також охарактеризувати діяльність судів федеральної юрисдикції, уповноважених розглядати цивільні та кримінальні податкові справи.

Служба кримінальних розслідувань (СКР) (штат – приблизно 3 тис. чоловік) – силовий структурний підрозділ СВД, покликаний забезпечувати виконання положень податкового законодавства у примусовому порядку (структура СКР розкрита у додатку В). Пріоритетне завдання СКР полягає у розслідуванні випадків порушення податкового законодавства. Однак спеціальні агенти цього підрозділу, використовуючи значний досвід проведення фінансових розслідувань, співпрацюють із силовими відомствами також у трьох інших напрямках: 1) злочини, пов'язані з відмиванням “брудних”

коштів; 2) шахрайства у сфері страхувальної діяльності; 3) фінансові злочини, пов'язані з незаконним обігом наркотичних засобів [138, с.61–62; 304, с.1–2].

Саме представники СКР проводять розслідування виявлених порушень і з'ясовують, була допущена лише помилка при заповненні декларації чи у діях платника мають місце ознаки кримінально караного діяння.¹ Працівники СКР іменуються податковими агентами, наділені значними оперативно-слідчими повноваженнями, а також тісно співпрацюють із місцевими прокурорськими органами та, в деяких випадках, із Федеральним бюро розслідувань [53, с.15]. Пріоритетні напрями діяльності СКР СВД закріплені у спеціальному документі під назвою “Тимчасова стратегія співпраці” [207].

Податковий підрозділ (ПП) – державний орган, який здійснює представництво федерального уряду США в судових процесах у кримінальних та цивільних податкових справах у федеральних районних, апеляційних судах, в також судах штатів. Ця структурна одиниця входить до складу Міністерства юстиції США – установи, яка за своїм функціональним призначенням аналогічна Генеральній прокуратурі України. ПП нараховує близько 600 співробітників та річний бюджет майже у 60 млн. дол. [220, с.2]. ПП очолює помічник Генерального прокурора, який призначається Президентом США за погодженням із Сенатом. Під час здійснення управлінських функцій йому допомагають чотири заступники. У своєму складі ПП має цивільні, кримінальні та апеляційні відділи (англ. – Tax Division’s civil, criminal and appellate sections), діяльність яких поширюється на різні регіони країни (див. додаток Г) [248].

Головною функцією ПП є представництво держави та її службовців у цивільних

Примітка.

Закінчивши власне розслідування, спеціальний агент, який вважає перспективним проведення подальшого кримінального переслідування, готує звіт спеціального агента (англ. – special agent’s report – SAR) [122, с.73]. У цьому процесуальному документі детально описується та аналізується проведене розслідування, його результати, а також рекомендації щодо подальшого руху справи. Звіт спеціального агента разом із зібраними доказами подається керівництву місцевого відділу СКР (регіональній раді, англ. – District Counsel). Якщо подальше кримінальне переслідування є доцільним, регіональна рада готує лист кримінальних рекомендацій (англ. – criminal reference letter – CRL). Зазначаються обставини розглядуваного злочину, зібрані докази, технічні аспекти розслідування справи та перераховуються можливі труднощі при пред’явленні обвинувачення. Рекомендації щодо подальшого переслідування та інформація про спеціальні слідчі дії СКР передаються до ПП або безпосередньо до місцевих органів прокуратури.

та більшості кримінальних податкових справ. Прокурори ПП забезпечують об'єктивне та однакове тлумачення і застосування положень податкового законодавства під час судового розгляду справ, а також здійснюють нагляд за втіленням єдиних правових стандартів та правил під час кримінальних податкових розслідувань [238]. Оскільки окремі рішення апеляційних судів та ВС США набувають ознак прецедентів, роль цього структурного елементу ПП у створенні єдиної процесуально-правової політики є вагомою [113, с.89].

ПП, відповідаючи за втілення єдиних процесуально-правових стандартів розслідування та підтримання обвинувачення під час судового розгляду кримінальних податкових справ, видає два різновиди підзаконних актів – директиви та меморандуми.¹ Більшість із них стосуються питань кримінально-процесуального, а не кримінального права. Створенням цих нормативних актів займається спеціальний відділ розробки законодавчих пропозицій та процедур ПП (англ. – Office of Legislation and Policy) [58, с.118].

Судова влада США, а точніше її представники – суди федеральної юрисдикції, також чинять істотний вплив на формування загальнонаціональних підходів до розгляду цивільних та кримінальних справ у сфері оподаткування. Вихідні засади функціонування судової гілки влади закріплені у ст. 3 Конституції США. Суди федеральної юрисдикції водночас виконують функції конституційного суду, оскільки на підставі згаданої статті Конституції уповноважені розглядати справи, що витікають із тлумачення конституційних положень. ВС США у своїй практиці часто посилається на норми Конституції

Примітка.

Директиви ПП мають імперативний характер у сфері регулювання спірних процесуально-правових питань, що виникли під час підтримання державного обвинувачення, а також чітко регламентують права і обов'язки ПП при розгляді кримінальних податкових справ [242]. Наприклад, директива № 52 від 2 січня 1986 р. (The Authority to Execute Title 26 or Tax-related Title 18 Search Warrants), яка закріплює повноваження прокурорів із видачі ордерів на обшук при розслідуванні податкових злочинів, містить вичерпний перелік суб'єктів, стосовно яких ордери може видавати виключно ПП [236].

Меморандуми ПП встановлюють переважно базові положення єдиної правової політики (наприклад, щодо спірних моментів кваліфікації податкових злочинів, запровадження нових процесуальних вимог), якої слід дотримуватися всім прокурорам у разі їх участі в розслідуванні та судовому розгляді кримінальних податкових справ. Так, наприклад, меморандум ПП від 3 червня 1993 р. закріпив основні положення про порядок вирішення цивільно-правових спорів під час укладання угоди між прокурором та платником податків про визнання останнім своєї вини у вчиненні податкового злочину (Civil Settlements in Plea Agreements Memorandum) [236].

для обґрунтування свого рішення у конкретній цивільній чи кримінальній справі [150, с.50].

Структурно система федерального судоустрою складається з трьох ланок, побудованих за пірамідальним принципом: на першому рівні – окружні (районні) суди, на другому – апеляційні суди, на третьому – ВС США, що є найвищою судовою інстанцією (див. додатки Г і Д) [79, с.68–73; 88, с.7; 219, с.46].

Проведене стисле дослідження діяльності компетентних правозастосовних органів США у протидії податковим правопорушенням дозволяє зробити висновок про те, що існуюча на сьогодні організаційно-правова модель охорони системи федерального оподаткування у США як результат більш ніж столітньої еволюції є довершеною, ефективною та такою, що перебуває у стані постійного вдосконалення для забезпечення відповідності неминучим змінам у суспільних відносинах у сфері оподаткування. Американський досвід переконує, що ефективна модель кримінально-правової охорони системи оподаткування будь-якої держави має передбачати створення та функціонування високопрофесійного, незалежного, вузькоспеціалізованого правоохоронного відомства або підрозділу податкової служби з питань забезпечення законності у сфері оподаткування. На нашу думку, ця теза здатна слугувати додатковим аргументом на користь збереження в Україні такого спеціалізованого правоохоронного органу, як податкова міліція.

Завершуючи огляд особливостей федерального податкового адміністрування у США, зазначимо, що налагоджений процес справляння податкових платежів є запорукою дотримання прав і законних інтересів учасників податкових правовідносин, позитивно впливає на формування податкової культури і врешті-решт сприяє зменшенню кількості посягань на систему оподаткування. У зв'язку з цим слушною видається висловлена в юридичній літературі [42, с.378–379] думка про те, що для ефективної протидії податковим злочинам необхідним є комплексне застосування як репресивних (у т. ч. кримінально-правових), так і превентивних засобів (спрощення механізму адміністрування податків; впорядкування системи оподаткування шляхом

скорочення кількості як податків і зборів, так і економічно необґрунтованих пільг щодо них; забезпечення зрозумілості норм податкових законів; оптимізація норм податкових ставок і досягнення помірності податкового навантаження; дотримання вимоги стабільності податкового законодавства; інформування платників про те, яким чином використовуються зібрані як податки кошти, тощо). Беручи до уваги зазначену позицію, можна дійти логічного висновку про наявність тісного зв'язку між засобами адміністрування податкових платежів та заходами юридичного примусу, у т. ч. ультимативного кримінально-правового спрямування, що застосовується до суб'єктів оподаткування.

1.2. Генезис заходів протидії податковим злочинам в США

Перш ніж перейти до розгляду особливостей кримінально-правової охорони системи федерального оподаткування США, хотілось би зауважити на тому великому значенні, яке американські правозастосовувачі надають історично-довідковій інформації, що безпосередньо стосується положень податкового законодавства та практики його застосування. Водночас розуміючи неможливість представлення розгорнутого аналізу історичного генезису матерії кримінального податкового права США з огляду на обмеженість формату та загалом іншу спрямованість представленого дисертаційного дослідження, пропонуємо охарактеризувати розвиток цієї складової федерального податкового права США переважно через призму вивчення процесів становлення і функціонального розвитку відповідних державних установ США, покликаних розслідувати порушення федерального податкового законодавства. Оскільки історія становлення і розвитку інституту кримінальної відповідальності за федеральні податкові злочини припадає переважно на ХХ ст., пропонуємо умовно поділити вивчення його генезису, а також діяльності спеціально уповноважених органів на декілька основних

етапів, починаючи з 20-х років.¹

20-ті роки. Після закріплення на вищому законодавчому рівні вихідних засад федеральної податкової системи почали виникати проблеми із добровільним виконанням громадянами податкових обов'язків. Протягом перших кількох років після прийняття Акту про податок з доходів комісіонер внутрішніх доходів Д. Ропер став отримувати скарги у зв'язку з податковими шахрайствами та зловживаннями за участю самих співробітників Бюро внутрішніх доходів. З метою покласти край такій негативній практиці, у структурі податкового відомства був створений Спеціальний розвідувальний підрозділ (англ. – Special Intelligence Unit, СРП), до складу якого увійшли шестеро колишніх інспекторів поштової служби. Представники новоствореного підрозділу мали звання спеціальних агентів.

Починаючи з другої половини 20-х років, СРП регулярно зосереджує частину своїх зусиль на спеціальних правозастосовних програмах, зокрема на розслідуваннях випадків порушення податкового законодавства з боку лідерів злочинних угруповань, рекетирів, тіньових бізнесменів та інших осіб, які отримали значні нелегальні доходи протягом дії сухого закону. Напевне, найбільш відомою справою з цієї “серії” стало розслідування та подальше засудження “ворога суспільства № 1” Аль Капоне до 11 років позбавлення волі за ухилення від сплати значних сум федерального податку з доходів фізичних осіб [174; 45; 52]. З цього часу податкова служба США отримала можливість за допомогою власних адміністративних і юридико-технічних ресурсів розслідувати фінансову діяльність осіб, які вчинили інші (неподаткові)

Примітка.

Загалом момент виникнення певної системи кримінально-правової охорони федеральних податкових відносин американські науковці пов'язують зі створенням відповідного фіскального органу – Служби внутрішніх доходів (СВД). Першоджерелом створення СВД став спеціальний Акт Конгресу від 1 липня 1862 р., коли з метою активізації надходжень на фінансування Громадянської війни у структурі Державного казначейства США був створений відділ Комісіонера внутрішніх доходів (англ. – Commissioner of Internal Revenue). Цей відділ одержав назву “Бюро внутрішніх доходів”, яке втратило своє фіскальне призначення після завершення Громадянської війни. Однак у зв'язку з ратифікацією у 1913 р. поправки XVI до Конституції США, зміст якої наділяв федеральний уряд повноваженнями обкладати і збирати податки з доходів із будь-якого джерела, а також у зв'язку із прийняттям пізніше у цьому ж році Акту про податок з доходів, діяльність Бюро було поновлено. Перша Світова війна створила величезні потреби у фінансових надходженнях. Тому і під час, і після війни перед Бюро внутрішніх доходів стояло основне завдання – забезпечити належне адміністрування і примусове застосування норм федерального податкового законодавства.

злочини, і в такий спосіб створювати ефективну доказову базу для кримінального переслідування злочинців. Такий прагматичний підхід до вирішення проблеми збирання доказів у неподаткових кримінальних справах залишається предметом бурхливих дискусій в американських юридичних колах уже протягом багатьох років.¹

Практично одразу після створення СРП успішно розслідувала першу кримінальну справу, пов'язану з діяльністю аудиторської фірми, представники якої, перебуваючи у змові з декількома співробітниками податкового відомства, за допомогою шахрайських схем умисно занижили доходи понад 200 клієнтів – платників податків. Унаслідок засудження винних аудиторів до державної казни надійшло близько 1 млн. дол. додатково нарахованих податків і штрафних санкцій [215, с.2–3].

30-ті й 40-і роки. Протягом цього періоду відбувалося подальше становлення СРП, а також значне розширення кола виконуваних ним функцій. Відтепер до фокус-групи цього правозастосовчого відомства стали входити відомі представники політично-громадської діяльності, які за допомогою протиправної діяльності одержали значний вплив на регіональному та національному рівні, а також здобули значні нелегальні капітали. Так, успішні кримінальні переслідування були розпочаті проти деяких сенаторів, губернаторів, партійних босів, впливових представників місцевих органів влади. Фактично податкові розслідування та притягнення до кримінальної відповідальності за податкові злочини набули в цей проміжок часу ознак ефективного правового знаряддя у боротьбі з високолатентними та досконало організованими проявами корупційної діяльності окремих представників

Примітка.

Супротивники занадто “розширеного” підходу до надання СВД спеціальних повноважень під час розслідування “фінансових епізодів” традиційно неподаткових злочинів періодично закидають правозастосовувачам, що такі розслідування позбавляють податківців можливості ефективно реалізовувати своє основне завдання – застереження суспільства від порушення вимог діючого податкового законодавства. Дійсно, податкові розслідування діяльності організованих злочинних угруповань, наркоділків, хабарників мають незначний стримуючий ефект на пересічних громадян у контексті стримування від вчинення податкових злочинів.

державної влади. Така політика кримінального переслідування дала свої результати у вигляді стрімкого зменшення кількості проявів корупційної поведінки з боку американських чиновників.

50-і роки. У 1952 р. відбулась масштабна реорганізація Бюро внутрішніх доходів. У рамках цього реформування назву СРП було замінено на “Розвідувальний підрозділ”, а його діяльність – децентралізовано (відтепер стратегічні питання проведення податкових розслідувань вирішувалися не в національному офісі, а в регіональних управліннях). 9 липня 1953 р. Бюро внутрішніх доходів офіційно перейменовано у Службу внутрішніх доходів [231, 1–7].

Протягом 50-х років минулого століття податкові розслідування широко висвітлювали у ЗМІ слухання у Сенаті щодо протидії організованій злочинності. З цією метою було створено Спеціальний комітет Сенату з питань розслідування проявів організованої злочинності у сфері економічних відносин. Унаслідок певного тиску з боку законодавця, у 1951 р. податкова служба ініціювала спеціальну програму з розслідувань податкових шахрайств, вчинюваних відомими гангстерами та корумпованими політиками. Найбільш відомою із цієї серії кримінальних справ стала справа Ф. Костелло – одного з босів мафії, засудженого за ухилення від сплати податків [263].

60-і роки. Коли у січні 1961 р. Р. Кеннеді був призначений на посаду Генерального Прокурора США, співробітництво СВД та Міністерства юстиції (вищого органу прокурорського нагляду у США) у сфері протидії організованій злочинності вийшло на новий рівень. На прохання генерального прокурора та за сприяння голови СВД створюються спільні слідчі підрозділи у складі представників Міністерства юстиції та СВД. Результатом такої взаємодії стала серія успішних розслідувань діяльності представників злочинних угруповань США, багато з яких буди засуджені саме за вчинення податкових злочинів [198]. Однак, як пізніше показали проведені юридичним підкомітетом з питань адміністративної діяльності Сенату США слухання, під час проведення слідчих

дій у цей період представники СВД та інших правоохоронних органів (передусім ФБР) безпосередньо застосовували або використовували результати незаконного стеження за особами, які перебували під слідством [178, с.4]. Такі дії прямо порушують вимоги поправки IV до Конституції США.

70-і роки. У першій половині 70-х років прокурорські підрозділи по всій країні стали більш активно протидіяти корупційним проявам у діяльності державних установ США. Розвідувальний підрозділ СВД, що з 1978 р. має назву Служба кримінальних розслідувань (англ. – Criminal Investigation Division, СКР), також був активно задіяний у цих кримінальних справах. Найгучнішою справою з цієї серії напевне було переслідування віце-президента С. Егню за ухилення від сплати податків із сум хабарів і “відкатів”, отриманих під час його перебування на посаді губернатора штата Меріленд. Внаслідок розслідування корупційної діяльності Егню у жовтні 1973 р. подав у відставку та підписав процесуальну угоду із стороною державного обвинувачення щодо висунутих обвинувачень у вчиненні податкових злочинів.

Ще одним важливим напрямом діяльності СВД та інших правоохоронних органів у цей період стало розслідування випадків сплати незаконних винагород та компенсацій американським та іноземним чиновникам з боку великих корпорацій. Відправною крапкою такої кримінально-правової стратегії став Уотергейтський скандал. Розслідування цієї гучної справи у 1973 – 1975 рр. призвело до виявлення випадків сплати незаконних внесків у передвиборні фонди з боку близько 20 корпорацій. Слідство встановило, що джерелом цих незаконних надходжень були спеціально створені фонди, до яких регулярно надходили мільйони доларів фінансових вливань. Комісія з питань обігу цінних паперів США з метою спонукання представників великого бізнесу провести внутрішні розслідування та виявити розміри і призначення таких платежів виступила з ініціативою “амністіювати” корпорації, які добровільно розкривають таку інформацію. У відповідь на цю пропозицію чимало компаній подали

відповідні відомості, що дозволило виявити спектр протиправної діяльності – незаконні пожертвування у передвиборні фонди американських та іноземних політиків, комерційне хабарництво, підкуп іноземних представників влади, участь у незаконних схемах з відшкодування фінансових платежів, а також фальсифікація та приховування бухгалтерських книг і документів фінансової звітності.¹

Примусове забезпечення правопорядку у сфері оподаткування у 70-і роки було тісно пов'язане з протидією незаконному обігу наркотичних засобів. Так, у 1976 р. СВД уклала спеціальну угоду з Адміністрацією по боротьбі з обігом наркотичних засобів (англ. – Drug Enforcement Administration) з метою постійного обміну інформацією та співробітництва між двома федеральними органами. Ініціюється створення спільного проекту з викриття нелегальної діяльності керівників наркомафії. Роль податкової служби у цій сфері правоохоронної діяльності значно посилюється у 80-ті роки. Зокрема, у 1982 р. СКР разом з іншими силовими відомствами взяла участь у створенні та наступній діяльності Спеціального підрозділу з попередження організованої злочинності у сфері обігу наркотичних засобів.²

Примітки:

¹ У свою чергу СВД використала цю серію корпоративних “зізнань” для запровадження спеціальної слідчої техніки під умовною назвою “11 питань”, яка застосовувалась до уповноважених представників корпорацій для одержання інформації щодо випадків незаконного використання коштів. Як наслідок, було порушено серію кримінальних податкових справ проти ряду компаній та їх керівників. Однією з основних перешкод у розслідуванні цих проявів корупційної діяльності була відсутність відповідної нормативної бази – на той час давання хабара представнику іноземної держави не визнавалось федеральним злочином. Конгрес США у 1977 р. усунув цю законодавчу прогалину, прийнявши спеціальний Акт з попередження іноземної корупційної діяльності (англ. – Foreign Corrupt Practices Act), який вимагав компанії створити спеціальні заходи контролю за фінансовою діяльністю, а також визнав злочином давання хабара іноземним урядовцям з метою забезпечити або зберегти привілейоване становище на внутрішньому ринку іноземної держави.

² Проти зростаючої однак принципово не властивої ролі СВД у сфері протидії незаконному обігові наркотиків виступали деякі її керівники та впливові урядовці. Фактично СКР витратила власні ресурси на кримінальне переслідування злочинів, відмінних від податкових – що і були головною метою діяльності цього підрозділу СВД. Ряд проведених досліджень переконливо продемонстрували, що засудження наркоділків за податкові злочини мало незначне превентивне значення у контексті протидії наркотрафіку. Більше того, оскільки штат спеціальних агентів СКР залишався протягом всього цього періоду відносно постійним (2,800 – 3,200 осіб), у зв'язку із направленням значних кадрових ресурсів на боротьбу із наркозлочинами, традиційній сфері податкової злочинності було приділено значно менше уваги з боку податківців, що звичайно негативно відобразилось на показниках розкриття цієї групи злочинів. Тим не менш, протягом цього і наступних двох десятиріч значну частину ресурсів СКР було спрямовано на розслідування фінансових злочинів, пов'язаних із незаконним обігом наркотичних засобів, порушенням вимог фінансової дисципліни та легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом.

80-і роки. Протягом цього періоду СКР ініціювала ряд спеціалізованих правоохоронних програм для протидії масштабним порушенням вимог податкового законодавства. Однією з них стала програма під назвою “Проект офшорних банків”. Протягом 70-х та 80-х років країни – “податкові гавані” (перш за все Швейцарія, Багами та Кайманові острови) активно використовувались податковими шахраями для реалізації різномісних схем ухилення від сплати обов’язкових платежів. Наркоділки, тіньові бізнесмени, податкові “повстанці” (особи, які публічно відмовляються виконувати податкові обов’язки з різних вигаданих підстав), а також промоутери нелегальних або оскаржуваних податкових схем активно використовували офшорні банки, що гарантують сувору конфіденційність фінансової інформації, з метою приховування оподатковуваних доходів.

Реагуючи на постійно зростаючу проблему використання офшорних зон у процесі вчинення податкових злочинів, СКР і відділ податкових перевірок СВД у 1983 р. створили спільний інформаційно-розвідувальний проект під назвою “Податкові гавані – офшорні банки”. Основною метою цього заходу стало виявлення осіб, які використовували офшорні території у процесі реалізації протиправних схем ухилення від сплати федеральних податків.¹

90-і роки. На початку 90-х років СКР суттєво змінила підходи до порушення

Примітка.

Протягом 80-х років СКР суттєво вдосконалила процедури одержання інформації про фінансові трансакції американських платників податків за кордоном. Окрім використання традиційних положень податкових угод, що були укладені між США та багатьма іншими країнами, СКР у цей період почала активно застосовувати більш ефективні угоди про взаємну правову допомогу (англ. – Mutual Legal Assistance Treaties). Використання правових механізмів, закріплених у цих угодах, дозволило СКР більш ефективно та оперативніше одержувати свідчення та інші матеріали від правоохоронних органів та судових установ країн-партнерів. Особою, офіційно уповноваженою на здійснення запиту на одержання матеріалів від країн-партнерів, є Генеральний Прокурор США. У контексті кримінальних податкових справ ці повноваження було делеговано заступнику Генерального Прокурора у кримінальних справах.

У цей період також було успішно розслідувано низку справ про порушення податкового законодавства відомими політичними діячами, бізнесменами та суддями. Так, Ерл Бутз, колишній голова департаменту сільського господарства в адміністраціях Ніксона та Форда, був засуджений до 5 років позбавлення волі та штрафу у 10 тис. дол. за ухилення від сплати федеральних податків. Суддя федерального окружного суду Хері Клейборн також був засуджений за ухилення від сплати податків до 2 років позбавлення волі і штрафу у 10 тис. дол. Леона Хелмслі, яка разом із чоловіком Хері Хелмслі заснувала бізнес-імперію з продажу нерухомості, ведення готельного бізнесу та страхування, була визнана винною у вчиненні декількох податкових злочинів і була засуджена до 4 років позбавлення волі і штрафу на суму понад 7 млн. дол. [262; 272].

кримінальних справ про податкові злочини. Відтепер пріоритетним напрямом діяльності цього підрозділу визнавалось розслідування масштабних схем податкового шахрайства, що охоплювали значні за обсягом фінансові трансакції та, відповідно, спричиняли істотну матеріальну шкоду державі у вигляді несплачених податків. Оскільки рівень підготовки й якість проведених розслідувань спеціальними агентами СКР значно підвищились, інші правоохоронні органи були постійно зацікавлені в їх залученні до розслідування різних категорій кримінальних справ з економічним підґрунтям. Це змусило керівництво СКР більш вибірково ставитись до розподілу наявних ресурсів з метою збереження пріоритетної лінії діяльності – розслідування федеральних податкових злочинів. Так, СКР взяла активну участь у кримінальному переслідуванні Дж. Готті, відомого у США боса мафіозного клану, який був засуджений до довічного позбавлення волі за вчинення та участь у змові на вчинення численних злочинів, у т.ч. легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом і участь у змові з метою втручання у діючий порядок податкового адміністрування [278].

Цей період характеризувався стрімким інформаційно-технічним прогресом у всіх сферах суспільного життя, у т. ч. у сфері протиправної поведінки. З метою ефективної протидії новим “комп’ютерним” проявам податкового шахрайства, спеціалісти СКР почали запроваджувати у практику своєї діяльності новітні моделі комп’ютерних баз даних та сучасні інтернет-технології.¹ Цей період діяльності СКР також характеризувався

Примітка.

Успішне розслідування діяльності Стью Леонарда та підконтрольної йому компанії й по сьогодні залишається найбільш гучною справою в сфері комп’ютерного податкового шахрайства. Пан Леонард за допомогою шахрайських махінацій фактично перетворив невеликий молочний магазин у багатомільйонну компанію. У 1991 р. спеціальні агенти СКР провели обшук в одному з магазинів, що належав пану Леонарду, та вилучили копії комп’ютерної програми, яку згодом було використано стороною обвинувачення для доведення факту ухилення від сплати федеральних податків на суму понад 17,1 млн. дол. протягом 10 років. Як встановило слідство, з метою приховування такої величезної суми податкових надходжень, обвинувачені створили спеціальне програмне забезпечення, що дозволяло змінювати записи про обсяги продаж, які автоматично створювались після сканування продукції у касах магазину. Водночас програма не створювала будь-яких записів для ведення бухгалтерського обліку. Група агентів СКР, що безпосередньо проводили розслідування, встановили принципи роботи програми та успішно продемонстрували їх на конфіскованих комп’ютерах під час розгляду справи у суді. Леонард був визнаний винним у змові на обман Сполучених Штатів шляхом втручання у законну діяльність СВД та, унаслідок укладання угоди з обвинуваченням про визнання вини, був засуджений до 52 місяців позбавлення волі, 3 років перебування під наглядом та штрафу у розмірі 850 тис. дол. [276].

серією успішних кримінальних переслідувань осіб, які за своїм професійним призначенням повинні були стояти на охороні податкового правопорядку – юристів. Наприклад, 1 листопада 2000 р. було засуджено до значних термінів позбавлення волі (29 і 37 місяців відповідно) А. Пірро, відомого ньюйоркського юриста і ріелтора, за участь у схемі податкового шахрайства, наслідком якої, поміж іншого, стало заниження оподатковуваного доходу, одержаного підконтрольними Пірро компаніями, на суму у майже 1,2 млн. дол. [288].¹ Цей приклад яскраво вказує на те, що СКР СВД володіє значним арсеналом кримінально-правових, процесуальних норм, відповідними кадровими ресурсами та навичками проведення розслідувань складних і латентних злочинів, а також користується заслуженою повагою в американському суспільстві.

Сьогодні діяльність СКР сконцентровано переважно на реалізації трьох комплексних федеральних програм, що охоплюють протидію: 1) податковим злочинам, скоєним на базі законно одержаного доходу (програма спрямована перш за все на боротьбу з найбільш небезпечними податковими злочинами – ухиленням від сплати податків, зловживанням із податковими пільгами чи кредитами, підробленням декларацій або їх неподанням до контролюючого органу); 2) фінансовим злочинам (у т. ч. податковим), поєднаним з отриманням незаконних доходів, одержаних внаслідок вчинення хабарництва, вимагання, зайняття підпільними азартними іграми (гемблінгу), шахрайства тощо (цей напрям протидії впливає з вимог ПК США оподатковувати всі доходи незалежно від джерел їх одержання та покликаний утверджувати віру в закон з боку порядних платників податків); 3) фінансовим злочинам

Примітка.

В. Кемпбелл (колишній мер м. Атланта, штат Джорджія, і колишній федеральний прокурор) був засуджений за § 7206(1) ПК – за подання завідомо неправдивої податкової звітності. Слідство встановило, що В. Кемпбелл не задекларував суми хабарів, отримані ним під час перебування на посаді мера Атланти. Кемпбелл був засуджений до 30 місяців позбавлення волі та штрафу у розмірі 6 тис. дол. [257].

(у т. ч. податковим), пов'язаним із незаконним обігом наркотичних засобів (вказаний напрям роботи СКР здійснюється у рамках Національної програми по контролю за обігом наркотичних засобів (англ. – Drug Control Strategy) і враховує латентність наркотичних злочинів.¹

Зауважимо, що існуюча в США вже протягом багатьох десятиліть практика притягнення до кримінальної відповідальності за вчинення податкових злочинів осіб, винних у скоєнні злочинів іншої (неподаткової) спрямованості (передусім корупційних злочинів і злочинів, пов'язаних з обігом наркотиків та організованою злочинністю) навряд чи може бути оцінена однозначно. З одного боку, у такий спосіб досягається прагматична мета – усувається брак доказів. Поєднання зусиль декількох правоохоронних органів, звичайно, підвищує ефективність кримінального переслідування, сприяє успішному розкриттю складних, добре прихованих злочинів. З іншого боку, витрачання й без того обмежених кадрових, матеріальних та інформаційних ресурсів “силового” підрозділу СВД призводить до суттєвого зниження кількості й якості розслідувань злочинних порушень саме податкового законодавства.

Примітка.

Переміщення провідними американськими компаніями фінансових активів в офшорні зони у період фінансової кризи становить наразі нову загрозу для бюджетно-фінансової системи держави. За підрахунками експертів, 83 із 100 найбільших корпорацій США частково здійснюють ділові операції в офшорних зонах – переважно Кайманових, Бермудських і Британських Віргінських Островах. Таким чином, великий бізнес, який наразі одержує багатомільярдну фінансову допомогу від уряду за рахунок американських платників податків, частину доходу, що за інших обставин підлягав би оподаткуванню в США, залишає в зонах із пільговим режимом оподаткування [175, с. D1–D2]. Можна лише уявити ступінь справедливого обурення цим фактом з боку як рядових платників податків, так і податківців.

1.3. Загальна характеристика кримінально-правових норм про відповідальність за злочини проти системи федерального оподаткування США

Сучасна кримінально-правова доктрина і правозастосовна практика США визнає за кримінально-правовими заборонами важливу роль у проведенні загальнодержавної податкової політики. Належне адміністрування податкових платежів, яке забезпечується у т. ч. за допомогою заходів кримінально-правової репресії, вважається цілком виправданим кроком у справі розбудови демократичного і цивілізованого суспільства [244, с.2–3]. Характеризуючи роль і місце загальнонаціональної Програми примусового виконання положень федерального податкового законодавства, запровадженої у середині 90-х років минулого століття, представники Генеральної прокуратури США додержуються позиції, згідно з якою ця програма сприяє захисту інтересів американського суспільства від протиправних посягань у сфері оподаткування шляхом запровадження юридичних механізмів примусового виконання положень федерального податкового законодавства. Першочерговим завданням кримінального переслідування у сфері оподаткування вважається здійснення превентивного впливу на тих “нестійких” платників, які за відсутності дієвих правових санкцій здатні перейти “межу” закону і вчинити податкове правопорушення або злочин. За таких обставин успішні розслідування і судовий розгляд резонансних справ цієї категорії виконує функцію превентивного регулятора податкових правовідносин. Щороку у США засуджується приблизно 700 – 800 осіб за вчинення федеральних податкових злочинів (див. дотаток Е). Хоча ця цифра може видатись нікчемно малою порівняно із загальною кількістю платників податків (понад 200 млн. осіб), сам факт результативного кримінального переслідування у цих окремих випадках слугує серйозним попередженням для потенційних порушників податкового

законодавства. Крім того, не можна нехтувати тією обставиною, що американські прокурори, користуючись значними дискреційними повноваженнями під час кримінального переслідування випадків порушення податкового законодавства, у більшості випадків приймають рішення про порушення кримінальної справи про податковий злочин лише у разі впевненості про успішне доведення справи до стадії винесення обвинувального вироку.

Перш ніж безпосередньо перейти до загальної характеристики кримінально караних порушень федерального податкового законодавства, необхідно хоча б у стислому вигляді розглянути основні положення федерального кримінального закону. Це обумовлено тим, що, незважаючи на низку специфічних ознак, притаманних складам федеральних податкових злочинів, норми про відповідальність за їх вчинення, по-перше, залишаються складовою частиною федерального кримінального законодавства і, по-друге, втілюють цілу низку загальних положень кримінального законодавства США (у частині встановлення події і стадії злочинного діяння, психічного ставлення винної особи до нього, співучасті, призначення виду і розміру покарання тощо).

Характеризуючи джерела американського кримінального законодавства, зазначимо, що протягом останніх десятиріч спостерігається тенденція до поступового збільшення ролі статутного права порівняно із прецедентним правом, яке характеризується нестабільністю і неуніфікованістю. І. Д. Козочкін до джерел федерального кримінального законодавства відносить Конституцію США 1787 р., акти Конгресу, підзаконні акти, норми міжнародного кримінального права, а також, у незначній частині, право індіанських племен [73, с.142–151; 76, с.17]. Американський дослідник В. Бернхем до названих джерел додає загальне (прецедентне) право і Модельний кримінальний кодекс [11, с.455–457]. Український автор А. В. Савченко як джерела федерального кримінального законодавства США пропонує частково розглядати і звичаї, норми релігії, правову доктрину та основні правові принципи [133, с.63].

Як відомо, однією зі специфічних ознак кримінального законодавства США є відсутність федерального кримінального кодексу у його загальноприйнятому розумінні. Актом Конгресу від 15 червня 1948 р. до 33 США був включений розділ 18 “Злочини і кримінальний процес” (англ. – Crimes and Criminal Procedure)¹, що охоплює як вихідні положення про визначення форм злочинної поведінки, так і основні склади федеральних злочинів [230, с.65–30]. Критерієм розташування глав, що закріплюють схожі за своїми ознаками склади злочинів, у розділі 18 виступає алфавітний порядок, що, на нашу думку, не дає підстав розмірковувати навіть про спроби американського законодавця кодифікувати федеральні кримінально-правові приписи. Як зазначається у довідковій літературі, фактично розділ 18 33 США становить собою розташоване в алфавітному порядку і погано впорядковане зібрання окремих діючих федеральних кримінальних законів [125, с.722]. Враховуючи роль цього розділу 33 США як базового джерела федерального кримінального законодавства, а так само з метою зручності посилання, пропонуємо надалі у роботі для його позначення використовувати поняття “Кримінальний кодекс США” (або КК США).

КК США містить далеко не вичерпний перелік кримінально-правових приписів. За підрахунками фахівців, у різних розділах 33 США передбачено близько 3000 кримінально-правових заборон. Ця цифра охоплює, зокрема, і склади федеральних податкових злочинів, що закріплені у відповідній частині ПК. Велика кількість кримінально-правових заборон, що розташовані по всій “площині” чинного федерального законодавства США і нерідко по-різному описують ознаки одного й того ж діяння, навряд чи сприяє вдосконаленню

Примітка.

До речі, на відміну від українського законодавця, який шляхом запровадження автономних Кримінального та Кримінально-процесуального кодексів, усунув переважну більшість питань розмежування матеріального і процесуального права, американська концепція кримінально-репресивних заходів такого чіткого розмежування не містить. Наприклад, питання встановлення істотності майнової шкоди у кримінальних податкових справах, визнання особи неосудною, встановлення видів та ознак вини – ці та ряд інших питань вирішуються американським правозастосовувачем у кримінально-процесуальному порядку [118, с.43–45]. Більше того: норми федерального кримінального та кримінально-процесуального законодавств, передбачені, відповідно, у першій та другій частинах єдиного розділу 18 33 США, що є ще одним свідченням тісного зв'язку між цими галузями права.

кримінального закону взагалі і побудові єдиної взаємопов'язаної структури його Особливої частини зокрема [82, с.184].

Варто нагадати і те, що у 1962 р. Інститутом американського права був опублікований Модельний кримінальний кодекс (англ. – Model Penal Code), що став результатом ретельного багаторічного аналізу та узагальнення норм статутного і загального права з урахуванням досягнень кримінально-правової доктрини [147, с.93]. Цей документ є проектом кодифікованого кримінального законодавства і містить загальні положення про принципи, інститути, елементи злочинів, а також описує основні кримінальні карні діяння, виконуючи демонстраційно-прикладну функцію під час розробки кримінальних кодексів штатів та запровадження нових параграфів у федеральне кримінальне законодавство. МКК не має обов'язкової юридичної сили, однак протягом 40 років після прийняття був взятий на “озброєння” багатьма штатами під час розробки власних кримінальних кодексів, а певні його положення знайшли своє відображення у федеральних кримінально-правових приписах. Водночас однією з основних вад цього кодексу фахівці називають відсутність у ньому положень про чимало поширених у США злочинів і, зокрема, податкових. Укладачі МКК виправдовувались складністю “моделювання” відповідних заборон, викликаною особливостями адміністративної та судової систем штатів, а також складністю й об'ємністю існуючого нормативного матеріалу [74, с.83–84; 238, с.241].

Сучасне федеральне кримінальне законодавство не містить поняття злочину [76, с.88], віддаючи його на “відкуп” судовій практиці. Ч. 1 § 1.04 МКК дає таку дефініцію злочину: це – посягання, визначене кодексом чи іншим статутом штату, якщо за його вчинення може бути призначене покарання у вигляді позбавлення волі [129, с.35]. Законодавець у кримінально-правових заборонах вказує лише на дві формальні ознаки злочину – його протиправність і караність. Тому під час кримінально-правової оцінки діянь винних осіб обов'язковому доведенню підлягають, за загальним правилом, лише два елементи злочину – безпосередньо діяння (лат. – *actus reus*) та вина (лат. – *mens*

rea) [70, с.38]. Водночас суспільно небезпечні наслідки, залишаючись поза увагою і законодавця, і суду, відіграють другорядну роль і можуть впливати лише на розмір призначеного покарання. Формальне визначення злочину як діяння, що карається законом, наводиться й у довідковій літературі США [194, с.165]. Зазначене повною мірою стосується і злочинів у сфері федерального оподаткування.

Федеральний кримінальний закон (§§ 1, 3559 КК США) традиційно поділяє всі злочини на три види: 1) фелонії – найбільш суспільно небезпечні посягання, санкції за які передбачають позбавлення волі на строк більше одного року; 2) місдімінори – так би мовити, злочини середньої тяжкості, санкції за які передбачають позбавлення волі на строк не більше одного року;¹ 3) кримінально карані проступки – незначні порушення, щодо яких застосовуються санкції, не пов'язані з позбавленням чи обмеженням волі. Як слушно зауважує А. В. Савченко, незважаючи на скасування у 1984 р. норми, яка закріплювала таку класифікацію, вказівка на названі види посягань на сьогодні зустрічається в інших кримінально-правових нормах [133, с.63]. Згідно зі статистичними даними, переважну більшість злочинів у США становлять фелонії, у т. ч. фелонії, вчинені повторно [83, с.122].

Проведений нами аналіз санкцій у нормах про федеральні податкові злочини дає підстави класифікувати їх виключно на фелонії та місдімінори. Водночас американські фахівці виокремлюють податкові проступки, розуміючи під ними такі малозначні правопорушення, що караються відносно невеликими штрафами, розмір яких обчислюється у відсотковому відношенні до недоплаченої суми податків [110, с.38]. Податкові проступки формально містять ознаки, притаманні відповідним складам податкових злочинів. При

Примітка.

І фелонії, і місдімінори, відповідно до законодавчо встановленої класифікації, поділяються на класи, що позначаються відповідними літерами латинського алфавіту (наприклад, фелонія класу А, місдімінор класу С). Такі класи відображають ступінь суспільної небезпеки діяння і, відповідно, впливають на суворість призначеного покарання. Так, найвищий ступінь суспільної небезпеки серед тяжких злочинів має фелонія класу А, найнижчий – фелонія класу Е. Найбільш небезпечним посяганням серед злочинів середньої тяжкості визнаватиметься місдімінор класу А, а найменш небезпечним – місдімінор класу С [31, с.82–89].

цьому формальних критеріїв відмежування податкових проступків від податкових злочинів не існує. І висновок про порушення саме кримінальної податкової справи є дискреційною прерогативою компетентних державних органів – Служби кримінальних розслідувань СВД та ПП Міністерства юстиції США.

Переходячи від узагальненої характеристики федерального кримінального законодавства США до вивчення його “податкової” складової, зазначимо, що США належить до тієї групи країн, в яких спостерігається більш тісна, ніж в Україні, взаємодія податкового законодавства і кримінального закону. Це знаходить свій вираз у тому, що відповідні кримінально-правові заборони (як на федеральному, так і на рівні штату) розміщуються у податкових кодексах. Як слушно зауважує С. С. Якімова, особливість зарубіжного податкового законодавства полягає у тому, що у ряді країн кримінальна відповідальність за податкові правопорушення встановлена не нормами кримінальних законів (кодексів), а нормативно-правовими актами, що входять до системи податкового законодавства [159, с.77].

ПК містить значну кількість приписів, що забезпечують виконання платниками податків покладених на них обов’язків. Переважно ними є норми регулятивного характеру, а також заборонювальні приписи, що закріплюють цивільно-правові та кримінально-правові санкції за недодержання вимог фіскального законодавства. Зокрема, на сьогодні ПК США містить 18 параграфів, що передбачають кримінальну відповідальність за злочинні порушення податкового законодавства. Схематично місце “кримінально-правової” складової ПК можна проілюструвати так: Податковий кодекс – глава 75 “Злочини, інші правопорушення та конфіскації” – підглава А “Злочини” – частина 1 “Загальні положення”. Вважаємо за доцільне визначити та у стислій формі охарактеризувати відповідні злочинні посягання.

1. Ухилення від сплати податку. § 7201 ПК описує “основний” федеральний

податковий злочин, який полягає в умисному ухиленні будь-яким способом від сплати встановлених податкових зобов'язань.

2. Умисне ненарахування та несплата податків із доходів найманих працівників. § 7202 ПК криміналізував діяння роботодавців, спрямовані на умисне порушення встановлених регулятивним законодавством вимог щодо своєчасного, повного та належним чином оформленого нарахування і перерахування до федерального бюджету податкових відрахувань із заробітних плат найманих працівників.

3. Умисне неподання податкової декларації, ненадання інформації та несплата податку. § 7203 ПК покликаний захищати фіскальні інтереси федерального уряду від випадків умисної відмови платників податків виконувати свої обов'язки, що безпосередньо впливають із конституційних положень, а саме: заповнити та направити до СВД податкову декларацію, подати іншу інформацію, пов'язану з податковим адмініструванням, а також сплатити нараховані федеральні податки.

4. Подання пов'язаних з оподаткуванням неправдивих заяв. § 7204 ПК є відсильною нормою, яка передбачає відповідальність осіб, котрі, порушуючи вимоги § 6501 ПК, взагалі не подають або подають завідомо неправдиві податкові заяви.

5. Умисне підроблення свідоцтва про звільнення від оподаткування доходів найманого працівника або умисне неподання інформації роботодавцю. § 7205 ПК покликаний карати найманих працівників, які, у порушення § 3402 та § 3406 ПК, відмовляються надати роботодавцям інформацію про свій податковий статус або підроблюють податкове свідоцтво про право на звільнення від сплати податків.

6. Складання завідомо перекрученої податкової звітності. § 7206 ПК покликаний протидіяти так званому податковому шахрайству з боку як безпосередньо платників податків, так і податкових помічників. Цей припис

охоплює, зокрема, такі форми діяння, як умисне підроблення податкових декларацій та інших документів податкової звітності, їх знищення, допомогу в їх складанні, приховування та інші види зловживань із податковим боргом.

7. Подання завідомо неправдивих декларацій, заяв та інших документів. § 7207 ПК на відміну від § 7206 ПК визнає злочином подання до секретаря, інспектора або іншого уповноваженого представника СВД завідомо неправдивої податкової декларації або іншого податкового документа.

8. Незаконні дії з марками акцизного збору. § 7208 ПК, складаючись з п'яти частин, передбачає покарання за підроблення, несанкціоноване знищення, незаконне використання (повторне використання) марок акцизного збору, що обов'язково наклеюються на певні групи товарів.

9. Незаконне використання або продаж марок акцизного збору. § 7209 ПК, будучи фактично спеціальною нормою щодо § 7208 ПК, передбачає відповідальність за дії з акцизними марками, пов'язані з їх придбанням, відчуженням та використанням.

10. Відмова виконати повістки (§ 7210 ПК) є підставою для притягнення до кримінальної відповідальності осіб, які умисно не виконують належним чином оформлені адміністративні чи судові приписи примусового характеру щодо надання свідчень, подання документів фінансового обліку та звітності.

11. Подання завідомо неправдивої інформації щодо податків покупцям або орендарям. § 7211 ПК містить кримінально-правову заборону повідомляти покупцям або орендарям будь-якого майна завідомо неправдиву інформацію щодо включення до суми угоди суми федерального податкового платежу або повідомляти завідомо неправдиву інформацію щодо дійсного розміру податкових відрахувань із суми укладеної угоди.

12. Протидія податковому адмініструванню (§ 7212 ПК) є, якщо звернутись до української кримінально-правової термінології, двооб'єктним злочином, оскільки посягає як на встановлений порядок адміністрування

федеральних податкових платежів, так і на особисті права і свободи уповноважених представників СВД, на яких покладені обов'язки нараховувати, стягувати та перераховувати до бюджету обов'язкові платежі, а також виконувати інші адміністративні функції.

13. Незаконне розголошення інформації. § 7213 ПК описує зловживання посадовою особою податкових органів своїм службовим становищем шляхом незаконного розголошення третім особам змісту податкової декларації, окремих її елементів або іншої інформації, пов'язаної з діяльністю суб'єктів господарювання [243, с.162–172].

14. Незаконне ознайомлення зі змістом податкової декларації чи окремих її елементів. § 7213А ПК покликаний протидіяти випадкам вивчення змісту документів податкової звітності – декларацій з боку осіб, які не уповноважені вчиняти такі дії.

15. Злочини, що вчиняються посадовими особами та працівниками органів державного управління США. § 7214 ПК закріплює підстави кримінальної відповідальності представників державних структур США, які своїми незаконними діями (зокрема, вимаганням незаконної винагороди, неповідомленням про факти правопорушень, невиконанням службових функцій) спричиняють шкоду податковим правовідносинам. Необхідно зауважити, що санкції § 7214 ПК, на відміну від санкцій інших параграфів, передбачають позбавлення займаної посади, а також примусове відшкодування збитків, завданих протиправною поведінкою.

16. Злочини проти встановленого порядку нарахування податків. § 7215 ПК передбачає відповідальність за порушення уповноваженими особами компаній-роботодавців встановленого порядку утримання та акумулювання податкових відрахувань із доходів найманих працівників на спеціальних банківських рахунках для наступного перерахування до федерального бюджету.

17. Незаконне розкриття або використання інформації з боку осіб, які надають послуги зі складання податкових декларацій. § 7216 ПК під загрозою застосування заходів кримінально-правової репресії містить пряму заборону для податкових помічників розкривати або в інших цілях використовувати будь-

яку інформацію, одержану від платників податків у зв'язку з наданням їм послуг зі складання податкових декларацій.

18. Заборона представникам виконавчої влади проводити аудиторські перевірки та інші розслідування відносно платників податків. § 7217 ПК забороняє державним службовцям США (за винятком прямо передбачених законом випадків) звертатись до працівників СВД із заявою про проведення аудиту чи іншого розслідування стосовно конкретного платника податків. Саме цей параграф зобов'язує представників СВД фіксувати та повідомляти керівництву про всі випадки таких незаконних звернень.¹

Послідовність розміщення норм про кримінальну відповідальність за податкові злочини у ПК США не дозволяє вести мову про наявність якогось єдиного критерію їх розташування. Якщо використати функціональний критерій і спробувати визначити, які конкретно податкові правовідносини захищаються за допомогою тих чи інших кримінально-правових заборон, можна запропонувати таку авторську класифікацію федеральних податкових злочинів: 1) посягання на встановлений порядок нарахування та сплати федеральних податків – податку з доходів фізичних осіб, корпорацій, найманих працівників, податків на спадщину та дарування, деяких видів акцизів; 2) злочинні втручання у діючий порядок податкового адміністрування та перешкоджання діяльності працівників СВД у зв'язку зі здійсненням ними

Примітка.

До кола інших правопорушень у сфері оподаткування, як це впливає з назви відповідного структурного підрозділу ПК, американський законодавець відніс різні за ознаками об'єктивної сторони діяння, спрямовані на приховування податкових зобов'язань та інших порушень фіскальної дисципліни. Так, зокрема, фелонією визнається умисне порушення норм про спеціальний порядок оподаткування господарських операцій з виробництва і реалізації алкогольних напоїв і тютюнових виробів. До закріплених законодавцем способів вчинення цього діяння віднесені: 1) володіння або зберігання під контролем незареєстрованого апарату для виробництва спирту; 2) виробництво спирту у непризначеному для цього приміщенні; 3) виробництво спирту без спеціального дозволу; 4) незаконне використання спирту для виробничих цілей; 5) незаконне виробництво, переміщення або використання речовин, необхідних для виробництва спирту; 6) додавання до спирту певних інгредієнтів для зміни його міцності з метою сплати меншої суми податку; 7) незаконне переміщення або приховування спирту з метою ухилення від сплати податку; 8) незаконне придбання або одержання спирту особою, яка знає про факт несплати податкового платежу з його вартості; 9) незаконна участь у господарських операціях, пов'язаних із виробництвом спирту, з метою приховати відповідні податкові зобов'язання [110, с.41–42]. Як покарання за цей злочин може застосовуватись штраф до 250 тис. дол. та (або) позбавлення волі строком до 5 років. § 7261 ПК визнає місдімінором випадки, коли продавець повідомляє завідомо неправдиву інформацію про те, що акцизний збір не включений до вартості реалізованої продукції. Суворі кримінальні санкції передбачені і за порушення режиму оподаткування операцій із тютюновими виробами, вогнепальною зброєю, а також доходів, одержаних від несистематичної господарської діяльності. Найбільш поширені серед перерахованих вище злочинних діянь будуть докладно розглянуті нами у розділі 2 дисертації.

своїх професійних функцій; 3) службові злочини у сфері оподаткування, що вчинюються працівниками СВД, іншими державними службовцями, які своїми діями (наприклад, наданням незаконних пільг чи інших привілеїв окремим платникам податків) грубо порушують чинне податкове законодавство; 4) податкові злочини, вчинювані так званими податковими помічниками (зокрема, бухгалтерами, аудиторами, адвокатами) під час здійснення ними своїх професійних обов'язків, пов'язаних із наданням інформаційно-консультативних послуг.

Беручи до уваги той факт, що система федерального податкового адміністрування в США ґрунтується на щорічному поданні фізичними особами та корпораціями документів податкової звітності [144, с.160], стає зрозумілим підхід американського законодавця до конструювання складів податкових злочинів за типом формальних (усічених). Одне лише неподання чи подання завідомо неправдивої декларації за певних обставин визнається злочином – посяганням на систему оподаткування, навіть за відсутності матеріальної шкоди. Така концепція юридичного примусу до виконання громадянами свого головного обов'язку у сфері оподаткування – вчасно подавати належним чином складену податкову декларацію, що послідовно втілюється у життя американським Конгресом та компетентними органами виконавчої влади, на наш погляд, має всі підстави для існування. Адже система оподаткування США є у багатьох аспектах унікальною, спрямованою на паритетність прав і обов'язків держави та платників податків, і потребує відповідної охорони, у т. ч. за допомогою кримінально-правових приписів.

Аналізуючи суб'єктний склад федеральних податкових злочинів, можна виокремити п'ять основних груп фізичних осіб, які порушують фіскальне законодавство.

1. Індивідуальні платники податків. Це громадяни США, наймані працівники або особи, які самостійно займаються підприємницькою діяльністю, і на яких законом покладено обов'язок самостійно або через податкових агентів нараховувати та сплачувати федеральні податки. Як свідчать матеріали судової практики, ця категорія суб'єктів є найбільш поширеною. Сучасна тенденція

збільшення кількості індивідуальних підприємців – фізичних осіб, які мають статус, аналогічний статусу приватних підприємців в Україні, свідчить і про щорічне зростання сум несплачених податків з доходів фізичних осіб. Причини такого стану речей очевидні: кількість платників обчислюється мільйонами, їх економічна діяльність є вельми інтенсивною, ділові розрахунки здійснюються переважно у готівковій формі. Через це проконтролювати виконання вимог податкового законодавства кожним платником є об'єктивно неможливим завданням для інспекторів СВД. На цьому прикладі можна побачити, що загальнонаціональна програма добровільного співробітництва податківців із платниками податків ще далека від досконалості і на сьогодні не може ефективно реалізовуватись без наявності такої складової, як заходи юридичного (у т. ч. кримінально-правового) примусу.

2. Посадові особи, рядові працівники та акціонери корпорацій. § 7343 ПК спеціально визначає коло таких осіб – суб'єктів ухилення: посадова особа або працівник корпорації, учасник або працівник комерційного товариства, який, виконуючи свої обов'язки, скоює податкове правопорушення [165]. Таким чином, посадова особа, яка, реалізуючи надані їй повноваження, підписує завідомо неправдиву прибуткову декларацію корпорації, підлягає кримінальній відповідальності за ухилення від сплати податків. Навіть у разі безпосереднього непідписання завідомо сфальсифікованої корпоративної декларації посадова особа (працівник або акціонер) є винною, якщо бере участь у складанні такого документа або спонукає іншу особу заповнити, підписати чи подати декларацію до СВД.

3. Подружжя. Федеральне податкове законодавство надає подружжю право обирати – складати спільну прибуткову декларацію чи дві індивідуальні. Так, якщо чоловік заповнює спільну з дружиною шахрайську декларацію, а вона не знає про це, саме чоловік визнаватиметься винним в ухиленні від сплати податків. Якщо ж дружина була обізнана про неправдивість змісту декларації чи сама брала участь у її заповненні, вона також підлягатиме кримінальній відповідальності.

4. Ділові партнери у товариствах з обмеженою відповідальністю. Необхідність виділення цих осіб у самостійну групу суб'єктів податкових злочинів обумовлена

“подвійним” податковим навантаженням на учасників товариства. Так, якщо один із партнерів умисно складає завідомо підроблену декларацію товариства, занижуючи базу оподаткування, він фактично вчиняє ухилення від сплати податків. Крім того, така особа одночасно скоює ухилення від сплати податку з доходів фізичних осіб, оскільки сума доходу, отриманого від товариства, також стає неправильною.

5. Податкові помічники. Це професійні аудитори, податкові юристи, колишні спеціалісти СВД, а також спеціалізовані юридичні та аудиторські фірми, частка яких складає близько 60% від загальної кількості поданих щороку декларацій. Такі фахівці здійснюють два основні види діяльності: а) надання платникам податків інформації та кваліфікованих консультацій з питань оподаткування; б) безпосереднє складання податкових декларацій [188, с. 1017–1029]. Податкові помічники на деклараціях обов’язково ставлять свій підпис і у такий спосіб засвідчують персональну відповідальність за достовірність наведених у декларації відомостей. Юридичною підставою відповідальності таких “помічників-спеціалістів” виступає § 2 КК США, а також § 7206(2) ПК. Нерідко консультанти звинувачуються в ухиленні від оподаткування разом зі своїми клієнтами за розроблення незаконних схем податкової оптимізації, надання незаконних порад, допомогу в складанні завідомо неправдивих податкових декларацій.

Що ж стосується юридичних осіб, то у контексті регулятивного законодавства розрізняють три категорії таких суб’єктів – залежно від їх організаційно-правової форми та ступеня податкового навантаження.¹ Особливості статусу корпорації як суб’єкта злочинів проти системи федерального оподаткування висвітлюватимуться у підрозділі 2.6. роботи.

Примітка.

1. Товариство (англ. – partnership) – об’єднання двох чи більше осіб для сумісної діяльності з метою одержання прибутку. Безпосередньо товариство не сплачує податок на прибуток. Прибуток товариства пропорційно розподіляється між його учасниками, кожен з яких сплачує податок на прибуток окремо.

2. “S корпорація” (англ. – S corporation), оподаткування діяльності якої регулюється підрозділом “S” ПК. Це мале або середнє за розміром акціонерне товариство, статутний фонд якого поділений на акції, і частина доходу якого обов’язково спрямовується на виплату дивідендів.

3. “C корпорація” (англ. – C corporation), оподаткування діяльності якої регулюється підрозділом “C” ПК відповідно. Це великі за рівнем доходів корпорації, доходи яких є предметом так званого подвійного оподаткування – на рівні корпорації та окремо її акціонерів.

Характеризуючи суб'єктивні ознаки федеральних податкових злочинів, не можна не згадати про специфічне положення про злочинну змову, яке наразі залишається ефективним правовим знаряддям кримінального переслідування у США [165]. Норма про змову передбачає відповідальність двох або більше осіб, які попередньо домовились скоїти будь-який злочин, у т. ч. податковий, проти США, або іншим чином обманути державу чи будь-який орган державної влади. При цьому злочин може бути скоєно у будь-який спосіб та з будь-якою метою. Обов'язковою підставою застосування цього припису є встановлення факту, що хоча б один із змовників розпочав безпосереднє посягання на об'єкт злочину. Параграф про змову з юридичної точки зору є досить ефективною нормою, яка дає можливість притягувати до відповідальності декількох суб'єктів податкових злочинів у межах однієї кримінальної справи. Поширеним прикладом застосування цього припису є кримінальна відповідальність подружжя за підписання спільної податкової декларації.

Інститут співучасті законодавчо закріплений одночасно у декількох параграфах КК США. § 2 (англ. – Principals) КК США – це загальна норма про співучасть, що передбачає кримінальну відповідальність пособника та підбурювача. Особа може підлягати кримінальному переслідуванню поряд із безпосереднім виконавцем злочину у тому разі, коли вона своїми діями допомагає або підбурює іншу особу вчинити злочин, у тому числі передбачений відповідним параграфом ПК.

§ 2 КК США охоплює два види співучасті, передбачені у різних частинах цього параграфу. Частина (а) є “традиційною” нормою про співучасть і вимагає встановлення факту окремого злочину – предмета змови співучасників. Для кваліфікації дій за цією частиною обвинуваченню потрібно довести, що: 1) певна особа вчинила злочин і 2) інша особа допомагала їй скоїти цей злочин або підбурювала до вчинення. Відповідно, інша особа буде визнаватись співучасником нарівні з тим, хто доводить злочинне посягання до завершення. Якщо застосовувати вітчизняну кримінально-правову термінологію, ця частина передбачає таку форму співучасті як співучасть із розподілом ролей [63, с.325].

Згідно з частиною (b) § 2 КК США, обвинуваченню не потрібно доводити, що хтось, крім суб'єкта, який піддається кримінальному переслідуванню, був винний у вчиненні злочину. Ця норма спрямована проти діяння особи, яка шляхом впливу будь-яким чином на безпосереднього виконавця досягає злочинного результату, навіть якщо при цьому сам виконавець не мав злочинного наміру, а фактично був “знаряддям” злочину. Для застосування частини (b) § 2 КК США байдужим є те, чи було безосереднього виконавця злочину притягнуто до кримінальної відповідальності. Зазначений підхід, на наш погляд, частково нагадує положення ч. 2 ст. 27 КК України про так зване опосередковане вчинення злочинного діяння, якщо виконавець особисто такого діяння не вчиняє, а використовує для цього інших осіб, які відповідно до закону не підлягають кримінальній відповідальності за скоєне. Для встановлення складу злочину, передбаченого частиною (b) § 2 КК США, у діях винного платника податків необхідно обов'язково встановити, що: 1) було скоєно податковий злочин; 2) обвинувачений своїми порадами або діями допомагав або підбурював до вчинення такого злочину.

Кримінальна відповідальність пособника або підбурювача настає у разі, якщо буде встановлено, що мав місце закінчений злочин, оскільки американське законодавство передбачає співучасть лише у закінченому злочині. Водночас це не означає, що у разі, якщо злочин не був скоєний, співучасники звільняються від кримінальної відповідальності [145, с.195]. Що ж стосується діяльності пособника ще до фактичного вчинення злочину, його поведінка може розцінюватись як пособництво у запланованому злочині лише після засудження хоча б одного з виконавців.¹

Примітка.

Беручи участь у скоєнні податкового злочину, пособник або підбурювач повинен певним чином ототожнювати свої дії з настанням злочинного результату, що є бажаним для такої особи. Іншими словами, він повинен діяти з якоюсь злочинною метою. Об'єктивним свідченням цілеспрямованості дій може бути безпосередня участь “помічника” у протиправному діянні. Наприклад, пособник або підбурювач можуть сприяти платникові у заниженні оподаткованого доходу шляхом часткової фальсифікації або знищення товарних чеків, що підлягають обов'язковому зберіганню у бухгалтерській документації платника [231]. Правовою підставою для кримінального переслідування співучасника у податковому злочині є сукупність двох норм: § 2 КК США та параграфу ПК, який закріплює конкретний склад податкового злочину. При цьому пособництво або підбурювання може мати місце лише у разі встановлення судом факту ненадходження податкових платежів до державного бюджету.

Слід зауважити, що законодавче формулювання розглядуваної заборони містить ряд істотних недоліків юридико-технічного змісту, що ускладнює механізм її застосування. Російський криміналіст А. П. Козлов, досліджуючи ознаки виконавця як ключової фігури співучасті за зарубіжним кримінальним законодавством, також відзначає, що текст § 2 КК США містить низку неточностей та протиріч [72, с.107].

§ 287 КК США описує фелонію, що полягає у складанні або поданні завідомо неправдивої вимоги до уряду США в особі компетентних державних органів. Як свідчать матеріали американської правозастосовної практики, § 287 і § 2(b) КК США відносно часто використовуються за сукупністю для правильної кримінально-правової оцінки застосування декількома особами незаконних схем, пов'язаних із поверненням нібито переплачених податків [244, с. 99–117]. Наприклад, якщо дві посадові особи домовляються незаконно занизити сукупний валовий дохід своєї корпорації і, як наслідок, подають до СВД завідомо неправдиві декларації, вони можуть підлягати кримінальній відповідальності одночасно за трьома параграфами – за ухилення від сплати податків (§ 7201 ПК), за злочинну змову (§ 2 КК США) і за обман держави в особі СВД (§ 287 КК США).¹

§ 371 КК США описує такий вид злочинної поведінки, як змова. Якщо порівняти зміст цього параграфу зі змістом ч. 2 ст. 28 КК України, яка описує форму співучасті у вигляді вчинення злочину за попередньою змовою групою осіб, можна виокремити схожі ознаки змови у цих нормах: спільна участь двох і більше осіб, умисне ставлення до діяння та його

Примітка.

Так, у справі США проти Каузі (1987 р.) апеляційний суд дев'ятого округу ухвалив обвинувальний вирок проти особи, яка підмовила 18 платників податків подати підроблені податкові декларації, які містили фіктивні вимоги про повернення частини сплачених податків. У вирокі було вказано, що цим “юридичним радником” були порушені положення § 2 та § 287 КК США. Обвинувачений, не визнаючи себе винним, наполягав на тому, що представники прокуратури не встановили, що платники, які безпосередньо подавали декларації до СВД, знали про їх неправдивість. Суд порівняв обидві частини § 2 КК США і дійшов висновку, що згідно з § 2 (b) особа може бути визнана винною у створенні підстав для подання неправдивої вимоги до Сполучених Штатів в особі компетентних органів навіть у тому разі, якщо вона використовує невинного посередника для фактичного пред'явлення такої вимоги. Таким чином, було зазначено, у кримінальному переслідуванні підбурювачів за порушення § 287 із застосуванням § 2 КК США обвинувачення не повинно доводити, що особа, яка безпосередньо подавала фіктивні податкові вимоги до уряду, знала про їх неправдивість [260].

наслідків, наявність попередньої домовленості. Водночас, на відміну від підходу вітчизняного законодавця, який визнає за вказаною формою співучасті роль обставини, що може впливати на кваліфікацію та обтяжувати кримінальне покарання, Конгрес США надав злочинній змові “статусу” окремого складу злочину, що містить санкцію у вигляді штрафу та (або) позбавлення волі на строк до 5 років. Таким чином, наявність змови, навіть за відсутності вчиненого злочину – “предмету” змови, вже розглядається як завершений злочин і тягне відповідні кримінально-правові наслідки.

Норма про злочинну змову у своїй конструкції містить два обов’язкові елементи: 1) угоду між двома або більше особами з метою вчинити злочин проти США або обманути США будь-яким чином або з будь-якою метою; 2) певну дію або дії, вчинені змовниками для досягнення у майбутньому бажаного для них результату. Використовуючи вітчизняну кримінально-правову термінологію, американська модель змови має ознаки злочинного діяння з усіченим складом: наявність самої протиправної угоди вже визнається кримінально караним діянням. У податкових справах злочинна змова зазвичай отримує форму угоди вчинити податковий злочин (найчастіше – ухилитись від сплати федеральних податків) або фінансове шахрайство (наприклад, перешкодити інспекторам СВД нарахувати та стягнути податкові платежі шляхом шахрайства із документами звітності) [165].

Слід зазначити, що особливості співвідношення складу податкового злочину і змови обумовлюють можливість “автономного” кримінального переслідування за цими нормами. Наприклад, виправдувальний вирок за змову не виключає можливості кримінального переслідування за ухилення від сплати податків і навпаки. Специфіка полягає в тому, що обсяг доказування зазвичай є ідентичним для обох пунктів обвинувачення. Обставини, що підтверджують наявність злочинної змови стосовно спільного вчинення ухилення від сплати податків, можуть одночасно свідчити і про скоєння

кінцевого злочину, на який така протиправна угода спрямована, тобто податкове ухилення.¹

Встановлення вини у податкових злочинах, пов'язаних із порушенням вимог фіскального законодавства, також має свої характерні особливості. Як свідчать матеріали правозастосовної практики, досить часто цей “етап” є найскладнішим у процесі кримінально-правової кваліфікації, оскільки елемент вини у податкових злочинах має власні специфічні ознаки та особливий порядок їх встановлення. Ч. 1 § 2.01 Модельного КК США передбачає, що особа не є винною у вчиненні злочинного посягання, якщо її відповідальність не впливає з поведінки, що включає добровільну дію або добровільне невчинення дії, яку особа фізично може вчинити [129, с.47].

Перш ніж перейти до розгляду особливостей встановлення вини у діях американських платників податків, хотілося б звернути увагу на те, що кримінально-процесуальне законодавство США передбачає ознаки як змагальної, так і обвинувальної систем судочинства [10, с.450]. Із принципів обвинувального процесу впливає вимога про те, що держава у кримінально-процесуальному “спорі” з особою повністю несе тягар обвинувачення. Цей обов'язок покладається, відповідно, на прокурорів як уповноважених представників держави у кримінальних справах: вони несуть тягар доведення винуватості особи по кожному з елементів злочинної діяльності, без сприяння з боку суду чи сторони захисту. Аналогічний підхід закріплений, до речі, у ч. 2 ст. 62 Конституції України, відповідно до якої ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні злочину. У зв'язку із наведеним дозволимо собі не погодитись із тезою Р. Ю. Гревцової про те, що у США нібито презумпція

Примітка.

Так, у справі Сполучені Штати проти Клейна (1957 р.) особу було звинувачено в ухиленні від сплати податків та злочинній змові між ним та іншими особами з метою ухилитись від сплати федерального податку з доходів фізичних осіб. Були представлені докази того, що задіяні у незаконній схемі кубинські та панамські корпорації були фіктивними і що дохід, нібито отриманий від продажу цими компаніями горілчаних виробів на території Сполучених Штатів, фактично був особистим доходом одного з обвинувачених. ВС США, переглядаючи справу, не погодився із такою позицією і визнав, що корпорації були цілком легальними суб'єктами підприємницької діяльності, що у свою чергу виключало можливість ухилення від сплати федерального податку з доходів фізичної особи, оскільки прибуток був одержаний юридичними особами. Спираючись на таку позицію, суд відхилив пункти акту обвинувачення щодо змови та ухилення від оподаткування [277].

невинуватості платника не застосовується у випадку притягнення особи до кримінальної відповідальності [29, с.55]. Це твердження не зовсім відповідає дійсності, оскільки, по-перше, відповідно до змісту п'ятої поправки до Конституції США, ніхто не повинен примушуватись свідчити проти самого себе у кримінальній справі і, по-друге, вихідним принципом кримінального процесу США є, як ми вже зазначали вище, принцип обвинувальної системи судоустрою – обвинувачення повинно переконати журі присяжних у винуватості платника податків, а не навпаки.

Як справедливо зазначає російський академік С. Д. Шаталов, принцип презумпції невинуватості платника податків може стати сильним імпульсом розвитку системи оподаткування. Водночас для цього необхідно створити відповідну базу та інфраструктуру, що були б здатні швидко адаптуватись до нових умов. Для цього, на думку вченого, необхідні, як мінімум, підкріплене традиціями поважливе ставлення до права у національному масштабі, ретельно розроблене та стає податкове законодавство, законослухняні платники податків, ефективні податкові органи, здатні кваліфіковано і об'єктивно працювати у найбільш складних обставинах, налагоджена система позасудового оскарження дій податкових органів та неупередженого розгляду скарг платників податків і, нарешті, досвідчена та ефективна судова система [78, с.259]. Наведена позиція вченого безперечно заслуговує на увагу, оскільки і в Росії, і в Україні наразі існує багато причин, унаслідок яких сумлінно сплачувати податки не прийнято, не вигідно і не престижно.

Один із постулатів кримінального права США, що, до речі, добре відомий і вітчизняному правозастосовувачу, полягає в тому, що незнання закону або помилка у змісті закону не може визнаватись обставиною, яка виключає злочинність діяння [99, с.83]. Базуючись на положенні, згідно з яким закон є чітким і відомим американським громадянам, система загального права США закріплює презумпцію про те, що кожна особа знає закони своєї країни. Це загальне правило, аналог якому можна відшукати у ч. 2 ст. 68 Конституції України, постійно використовується судами США при розгляді кримінальних справ. Об'ємність, складність і колізійність податкового законодавства істотно

ускладнюють для пересічних громадян розуміння змісту тих фіскальних обов'язків, які покладаються на них державою. Для того, щоб захистити сумлінних платників, які помиляються у змісті податкового закону, від безпідставного кримінального переслідування, Конгрес США частково пом'якшив презумпцію правової обізнаності особи. До законодавчої конструкції більшості складів федеральних податкових злочинів було включено обов'язкову вказівку на умисне порушення вимог податкового закону [244, с.26]. А ВС США, займаючись інтерпретацією законодавчого терміну “умисно”, використаного у тексті кримінальних податкових приписів, фактично створив для платників податків виключення із згаданої презумпції правової обізнаності особи. Вважається, що такий підхід до встановлення умислу, спрямованого на порушення вимог податкового законодавства, зумовлений передусім складністю останнього, а також природною здатністю людей помилятися.¹

Здійснене ВС США тлумачення ознак умислу у федеральних податкових злочинах навряд чи можна визнати досконалим, перш за все, через те, що воно не дає чіткої відповіді на питання, яким же чином судам слід відмежовувати випадки умисного порушення податкових стандартів від ситуацій, коли таке порушення стає наслідком необізнаності платника або простої помилки. Складність регулятивного законодавства призводить до того, що правові, а тим більше арифметичні помилки платників податків при складанні декларацій та виконанні інших податкових обов'язків стають неминучими [184, с. 38–44].

Якщо послідовно втілювати у сфері кримінально-правової протидії податковим злочинноам загальне правило про те, що незнання закону не звільняє

Примітка.

У справі США проти Мердока (1933 р.) вища судова інстанція країни встановила, що метою Конгресу США при прийнятті кримінально-правових норм, покликаних захищати систему федерального оподаткування, було попередження випадків безпідставного притягнення платників до кримінальної відповідальності лише на тій підставі, що вони не виконали певних положень регулятивного законодавства. На думку ВС США, особа, яка відверто, внаслідок певних об'єктивних причин не розуміє свій обов'язок сплачувати податки, складати документи податкової звітності або належним чином вести бухгалтерський облік, не повинна притягуватись до кримінальної відповідальності лише тому, що її поведінка не відповідає встановленим стандартам поведінки платника федеральних податків. Фактично було започатковане так зване “податкове” виключення з максими *ignorantia juris* (лат. – ігнорування закону), в силу якого для засудження особи за той чи інший злочин у сфері оподаткування обвинувачення повинно довести, що обвинувачений знав про кримінальну караність своїх конкретних дій [287; 47, с.256].

від кримінальної відповідальності, то за скоєння податкового злочину міг би бути засуджений, скажімо, укладач податкової декларації у разі допущення ним через неухважність арифметичної помилки під час підрахунку одного чи кількох показників або у разі неправильного тлумачення великого за обсягом чи навантаженого юридичною лексикою положення ПК. Так само необізнаний платник податків міг би бути засуджений за порушення відверто колізійної норми, щодо правильного тлумачення і застосування якої немає однакової позиції навіть серед фахівців у галузі податкового права.¹

Так історично склалось, що поняття умислу у складах федеральних податкових злочинів одержувало різні визначення і тлумачення. Про це переконливо свідчать мотивувальні частини вироків американських судів з даної категорії справ. У згаданому вище рішенні у справі США проти Мердока (1933 р.) ВС США вперше охарактеризував умисел як стан, що робить діяння заздальгідь спланованим, усвідомлюваним або бажаним для винного (на відміну від випадкового діяння). Також зазначалось, що умисел впливає, зокрема, із таких обставин: діяння вчинене з поганою метою і без можливості бути виправданим; вчинене наполегливо, цілеспрямовано або з протиправними, завідомо злочинними намірами [287]. У справі Спайз проти США (1943 р.) ВС визнав ознаками умислу дві обставини – злочинний (протиправний) мотив та

Примітка.

У справі Чік проти Сполучених Штатів (1991 р.) ВС США постановив, що встановлення відвертого і об'єктивного нерозуміння закону платником податків є обставиною, що звільняє останнього від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Обвинувачений Джон Чік, пілот приватної авіакомпанії, не складав податкові декларації з федерального податку на прибуток фізичних осіб, а також подавав хибні декларації за формою W-4 (податковий звіт про підстави і суми відрахувань із заробітної плати працівника, який складається і подається роботодавцем до місцевого відділу СВД. Чіку висувалось обвинувачення у вчиненні злочинів, передбачених § 7203 і § 7201 ПК. Окружний суд проінструктував журі присяжних, що вони можуть виправдати обвинуваченого лише у разі, якщо дійдуть висновку про те, що він відверто не розумів положень податкового законодавства. Чіка було засуджено, і апеляційний суд сьомого округу залишив обвинувальний вирок без змін. Однак ВС США скасував вирок, пославшись на сформульоване ним ще у 30-х рр. ХХ ст. “податкове” виключення, і вказав на те, що ускладнення законодавства негативно впливає на встановлення громадянами точного кола їх прав і обов'язків – особливо у сфері оподаткування. Законодавча вимога про встановлення умислу вимагає від сторони обвинувачення доведення такого: 1) закон покладає на платника податків певний, чітко зафіксований обов'язок; 2) платник знає про існування такого обов'язку; 3) особа свідомо і добровільно порушує цей обов'язок. В аналізованій справі перед ВС США вперше ставилось складне процесуальне завдання: розглянувши всі матеріали справи, зробити об'єктивний висновок про те, чи знав Чік про існування чітко встановленої законодавством вимоги задекларувати і сплатити належні податкові платежі. При цьому, на відміну від попередніх справ, самі положення регулятивного законодавства, їх конституційність і правомірність застосування не оскаржувались стороною захисту. У результаті ВС США дав таке узагальнююче роз'яснення: якщо сторона обвинувачення доведе факт усвідомлення платником податків існування законодавчого обов'язку, цей доказ буде вважатись достатнім для наявності ознаки “усвідомлення” при встановленні умислу [176].

неможливість виправдати поведінку платника податків [233]. У справі США проти Бішопа (1973 р.) Суд постановив, що і надалі при встановленні наявності складів податкових злочинів (як фелоній, так і місдімінорів) від обвинувачення буде вимагатись доведення поганої мети або злочинного мотиву як обов'язкових характеристик умислу [253].

Однак вже у 1976 р. ВС США змінив власну точку зору щодо встановлення таких складових умислу як погана мета і злочинний мотив. Переглядаючи у касаційному порядку справу США проти Помпоніо (1976 р.), судді ВС США з'ясували, що суди нижчих інстанцій вимагають від журі присяжних встановлювати факультативні ознаки – погану мету і злочинний мотив. Суть спірного питання зводилась до наступного: 1) чи було істотним (значущим) доведення специфічного наміру порушити закон; 2) чи повинно було журі присяжних встановлювати у кожній кримінальній справі погану мету або злочинний мотив? Ретельно дослідивши ці питання, ВС США зазначив, що окружні та апеляційні суди неправильно інтерпретували термін “злочинний мотив”, вкладаючи у його зміст щось більше, ніж специфічний намір порушити вимоги закону [289].

Наприклад, заниження сукупного доходу ще не свідчить про намір ухилитись від сплати федерального податку, адже можливі різні вибачувальні обставини, що свідчать на користь невинуватості платника податків. ВС запропонував тоді більш містке і водночас стисле визначення умислу, що залишається найбільш поширеною дефініцією при розгляді кримінальних податкових справ й понині, а саме: умисним діяння визнається у разі добровільного, свідомого порушення відомого особі правового обов'язку [123, с.124].

У кримінально-правовій доктрині США вироблена концепція об'єктивної правової необізнаності, яка передбачає уникнення кримінальної відповідальності платника податків у зв'язку з відсутністю у його діях умислу на порушення фіскальних обов'язків. Ця концепція, яка широко застосовується на практиці, передбачає два види правової необізнаності особи: 1) незнання про існування закону, порушення якого передбачає настання кримінальної відповідальності; 2) незнання особою кола своїх обов'язків, закріплених у законі, невиконання або неналежне виконання яких також тягне кримінальну

відповідальність [217, с.311–312]. Тут доречно навести міркування російського науковця В. В. Лунєєва про те, що для усвідомлення суспільної небезпеки злочинів, передбачених нормами КК із бланкетними диспозиціями, від особи вимагається розуміння змісту додаткових нормативних актів. За таких умов безумовна реалізація традиційної презумпції – незнання закону не є виправданням – буде класичним випадком об'єктивного інкримінування [92, с.51–52].

Звичайно, для уникнення засудження обвинувачений намагатиметься переконати журі присяжних у тому, що його дії були наслідком простого нерозуміння положень податкового законодавства.¹ Як зазначив ВС США у справі Чіка, журі при встановленні наявності чи відсутності обізнаності платника щодо обов'язків задекларувати та перерахувати державі свої податкові платежі, могло вільно витребувати і досліджувати будь-які докази, що стосуються усвідомлення або, навпаки, нерозуміння суті цих фіскальних обов'язків. При цьому невірна особиста інтерпретація закону, що мала наслідком вчинення кримінально караного діяння, може розглядатись як релевантна юридична помилка незалежно від того, чи є вона обґрунтованою [47, с.379]. У цьому контексті, на наш погляд, заслуговує на підтримку позиція О. О. Дудорова, який вважає, що у кожному конкретному випадку застосування відповідних статей КК України повинен встановлюватись рівень знань обвинуваченого і підсудного у сфері податкового і господарського законодавства. Вчений акцентує увагу на потребі доказувати, що порушення фінансово-правових норм зроблені умисно, а не стали наслідком арифметичної помилки, неправильного тлумачення нормативних актів чи спірного розуміння юридичної природи фактів, що впливають на процес нарахування та сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [34, с.176]. Такий підхід ґрунтується на закріпленому у ст. 62 Конституції України принципі презумпції невинуватості: усі сумніви щодо доведеності вини особи

Примітка.

Необхідно також додати, що особа, яка не подає декларацію або подає завідомо неправдиву декларацію, не може бути звільнена від кримінального переслідування лише на тій підставі, що вона не визнає положень чинного податкового законодавства або вважає, що це законодавство є неконституційним чи проявом негативної суспільної політики. Відмова виконувати положення податкового законодавства, що ґрунтується на такій позиції платника, не виключає наявності умислу у його діях. Два найбільш поширених аргументи, що використовують податкові шахраї, полягають у заявах про неконституційність податку на прибуток, а також про те, що заробітна плата не є об'єктом оподаткування. Спираючись на численні справи, що повністю спростовують ці аргументи, деякі суди навіть розробили відповідні процесуальні тести з метою спрощення порядку встановлення позиції платника податків у тому, що податок з доходів фізичних осіб не відповідає за своєю сутністю Конституції США, а також що зарплата не повинна обкладатись податками.

повинні тлумачитися на її користь. На жаль, така позиція, яка поділяється й іншими вітчизняними криміналістами, поки що не знайшла свого втілення у відповідній постанові Пленуму ВСУ, на відміну від офіційних роз'яснень ВС США.

Із проблемою з'ясування умислу як обов'язкової ознаки податкових злочинів пов'язане роз'яснення, надане ВС США у 1921 р. під час перегляду справи Сполучені Штати проти Л. Коген Гроусері Ко.: кримінальний закон, який не відповідає вимогам щодо нормативного закріплення у своїй структурі винного, протиправного діяння і який, таким чином, не дає громадянам уявлення про те, який саме вчинок визнається злочином згідно з цим положенням, повинен визнаватись неконституційним через дві підстави. По-перше, такий кримінальний припис порушує положення про належний порядок ведення судочинства, закріплене у п'ятій поправці до Конституції США. По-друге, він порушує гарантію бути обізнаним про сутність та причини кримінального переслідування, що передбачено поправкою XVI до Конституції США [217, с.316].¹

Примітка.

Значущою в аналізованому аспекті можна вважати справу Джеймса проти США (1961 р.). Джеймса було засуджено за ухилення від сплати податків шляхом недекларування нелегальних доходів, що виникли в обвинуваченого внаслідок розтрати чужого майна, тобто предикатного злочинного діяння. ВС США скасував обвинувальний вирок на тій підставі, що регулятивне законодавство у частині оподаткування нелегальних доходів було занадто нечітким, що унеможливило встановлення у діях Джеймса правової обізнаності, а отже й умислу на ухилення. Підставою для невпевненості у змісті положень податкового законодавства стосовно оподаткування нелегальних прибутків стало роз'яснення ВС США у 1946 р., що кошти, отримані шляхом привласнення, не повинні визнаватись доходом платника податків. Пізніше Суд виніс рішення, згідно з яким кошти, отримані внаслідок вимагання, визнаються доходом платника і підлягають оподаткуванню [209].

При цьому ВС США не зробив логічний, як нам видається, крок: не було переглянуто роз'яснення 1946 р. і, відповідно, не було змінено роз'яснення щодо включення привласнених платником коштів до об'єкта оподаткування. Таким чином, виникла колізійна ситуація, якою і скористалась сторона захисту у справі Джеймса: умисел не був встановлений, і вирок апеляційного суду було скасовано. У даній ситуації, на відміну від розглянутого вище прецеденту по справі Л. Коген Гроусері Ко., підставою для невпевненості у злочинності діяння, а, отже, і для звільнення від кримінальної відповідальності за відсутності умислу стала не сама норма законодавства, а непослідовна позиція вищої судової інстанції під час інтерпретації такої норми.

Прецедентною справою, що ілюструє проблемні моменти й особливості встановлення умислу у кримінальних податкових справах, стала справа США проти Гарбер (1979 р.). Гарбер було визнано винною в ухиленні від сплати податків з доходу у 70 тис. дол., який вона отримала від продажу власної плазми крові протягом кількох років. Слідство встановило, що, крім платежів за одержану плазму крові обвинуваченої, компанія-замовник щотижня сплачувала Гарбер заробітну плату у розмірі 200 дол., утримувала належні податки з цієї суми, а також надавала обвинуваченій форму W-2, що розкриває суму одержаного доходу та розмір утриманих федеральних податків. Гарбер щороку декларувала і сплачувала податки із заробітної плати. Водночас платежі за плазму крові не визнавались компанією-замовником заробітною платою.

Суд першої інстанції не задовольнив клопотання підсудної про виклик податкового експерта для представлення свідчень про нечіткість регулятивного законодавства в частині оподаткування доходів, одержаних від реалізації власної плазми крові чи інших анатомічних матеріалів. Переглядаючи справу в порядку апеляційного оскарження, суд п'ятого округу скасував вирок суду нижчої інстанції. У рішенні про скасування вказувалось, що податкові правовідносини у цій частині є недостатньо врегульованими для їх однозначного тлумачення. Таким чином, у сторони захисту були всі підстави для доведення невпевненості обвинуваченої у змісті цих положень регулятивного законодавства, тим більше, що матеріали справи ґрунтувались на унікальних, майже казусних фактах. Було також зазначено, що кримінальне переслідування не є адекватним правовим знаряддям для активного тлумачення (інтерпретації) суперечливих норм податкового законодавства. У мотивувальній частині рішення апеляційного суду вказувалось, що сторона обвинувачення не змогла довести наявності умислу у діях Гарбер, а суддя, який розглядав справу, не надав журі присяжних процесуальні інструкції про особливості встановлення умислу у разі, якщо регулятивне законодавство є суперечливим і можливе його тлумачення як на користь підсудного, так і проти нього [268].

У зв'язку з тим, що ВС США досі не видав спеціального роз'яснення щодо встановлення ступеня неясності податкового закону для відмежування кримінально караного нерозуміння закону від вибачувального, суди нижчих інстанцій ухвалюють інколи абсолютно протилежні вироки за наявності однакових фактичних обставин. Американські юристи та представники державного обвинувачення чекають на офіційну позицію ВС США для закріплення єдиної федеральної судової політики при встановленні умислу у кримінальних податкових справах, пов'язаних із неоднозначною інтерпретацією податкового законодавства. До речі, подібними проблемами переймаються і вітчизняні правники. Річ у тім, що абз. 2 п. 6 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів”, відтворюючи п.п. 4.4.1 п. 4.4 ст. 4 Закону “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, не переводить закріплене у цій нормі поняття конфлікту інтересів у кримінально-правову площину і фактично залишає відкритим питання про вплив цієї податково-правової процедури на відповідальність за ст. 212 та іншими статтями КК України, на підставі яких наразі здійснюється юридична оцінка злочинних порушень податкового законодавства.

Дослідження особливостей психічного ставлення платника податків до вчинюваного податкового злочину у США дозволяє зробити висновок про те, що американська юридична практика виробила певною мірою повчальну й унікальну за своєю природою конструкцію, яка дозволяє уникати кримінальної відповідальності за скоєння федерального податкового злочину у разі відвертого незнання про існування або нерозуміння положень регулятивного (податкового) законодавства. Ця конструкція становить собою так зване податкове виключення із загальної презумпції правової обізнаності особи [128, с.149–150]. На відміну від цього, наш законодавець, закріплюючи у ч. 2 ст. 68 Конституції України категоричне положення про невибачувальність

юридичної помилки і не включаючи усвідомлення протиправності до змісту інтелектуальної ознаки умислу (ст. 24 КК), не пропонує подібних прийомів для поліпшення становища податкових правопорушників, помилково впевнених у правомірності своєї поведінки. Відомий вітчизняному праву принцип “незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності”, на жаль, не знає схожих виключень у випадках правової необізнаності платників податків. При цьому у кримінально-правовій доктрині справедливо ставиться питання про те, що інтелектуальною ознакою умислу податкового злочинця має охоплюватись усвідомлення конкретної податкової протиправності, що у свою чергу вимагає уточнення легальних дефініцій прямого і непрямого умислу. Адже без чіткого розуміння належним суб’єктом тієї обставини, що його діяння суперечить податковому законодавству, немає достатніх підстав вести мову про те, що цей суб’єкт усвідомлює суспільну небезпеку своєї поведінки, тобто діє умисно, як цього прямо вимагає ст. 212 КК України.

З точки зору застосування ст. 212 КК у особи, винної у передбаченому цією статтею умисному злочині, повинна бути можливість зіставлення своєї поведінки з вимогами як кримінального, так і податкового закону, тобто усвідомлення суспільної небезпеки діяння як легальна характеристика умислу є похідним від розуміння відповідним суб’єктом оподаткування протиправності своєї поведінки. Для втілення у законодавчу матерію такого доктринального підходу, який поширював би свою дію і на інші злочини, передбачені нормами із бланкетними диспозиціями, вважаємо за доцільне, враховуючи у т. ч. кримінально-правовий досвід зарубіжних країн, включити до КК норму про юридичну помилку. Зміст цієї норми міг би бути наступним: “Якщо особа сумлінно помилялась щодо протиправності вчиненого нею діяння, ознаки якого як злочину визначені цим Кодексом і нормативним актом, який не є законом про кримінальну відповідальність (бланкетна диспозиція статті або частини статті Кодексу), така особа через відсутність вини кримінальній відповідальності не підлягає. У разі, коли особа з урахуванням обставин справи могла усвідомлювати протиправність зазначеного діяння, а тому могла

уникнути такої помилки, вчинене нею діяння вважається скоєним через необережність.” На користь пропонованого доповнення КК вказує складність приписів регулятивного законодавства і недосконалість юридичної техніки їх опису, що породжує численні варіанти спірного тлумачення; платники податків й інші учасники податкових правовідносин на практиці нерідко тлумачать норми податкового законодавства по-різному, не маючи при цьому умислу на їх порушення. Перевага пропонованого варіанту розв’язання розглядуваної кримінально-правової проблеми (порівняно з уточненням легального опису умислу, в основу якого можна було б покласти диз’юнкцію – усвідомлення особою суспільної небезпеки свого діяння чи його протиправності) вбачається у тому, щоб зробити наголос не стільки на незнанні закону (а тому скасовувати відповідну конституційну презумпцію не треба), скільки на помилці – неправильному розумінні його змісту.

Якщо ж спробувати провести паралель між існуючими у США та Україні підходами до кримінально-правової характеристики злочинного ухилення від оподаткування, вважаємо за необхідне включити до тексту постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів” роз’яснення приблизно такого змісту: “Кримінальну відповідальність за ст. 212, ст. 222, ст. 364 (365) або ст. 192 КК не повинні тягнути порушення податкового законодавства, допущені внаслідок виконання узагальнюючого податкового роз’яснення або податкового роз’яснення, наданого контролюючим органом платнику податків (податковому агенту) у встановленому порядку (за його запитом). У такому випадку особа керується офіційним розумінням окремих положень податкового законодавства, зафіксованим у податковому роз’ясненні (незалежно від його пріоритетності у значенні п.п. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 Закону “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”), що вказує на відсутність у її діях (бездіяльності) умислу, спрямованого на порушення податкового законодавства. Якщо особа, визначаючи суму податкового зобов’язання,

керується податковим роз'ясненням, наданим іншому платнику податків і отриманим не у встановленому законодавством порядку (тобто не за запитом до контролюючого органу), або ж не бере до уваги незаконне, на її думку, податкове роз'яснення (узагальнююче або отримане за її запитом), питання про кримінальну відповідальність такої особи за умисний злочин у сфері оподаткування слід вирішувати після всебічного аналізу обставин конкретної кримінальної справи і з'ясування того, наскільки сумлінно помилялась особа щодо правомірності своїх дій (бездіяльності)” [42, с. 395–396].

Завершуючи загальну характеристику кримінально-правових норм про відповідальність за злочини проти системи федерального оподаткування США, вважаємо за доцільне звернутись до стислого аналізу юридичної природи і практики застосування непрямих методів встановлення податкової недоїмки.

Фахівці виокремлюють декілька способів визначення сум податкових зобов'язань. Найбільш поширеним із них як в Україні, так і в зарубіжних країнах є так званий прямий спосіб, відповідно до якого встановлюються фактичні фінансові показники конкретного платника податків, підтверджені документально. Водночас не завжди існує об'єктивна можливість встановити точну суму податкового зобов'язання із використанням прямого способу. Маються на увазі, зокрема, такі поширені на практиці випадки: суб'єкти господарської діяльності використовують необліковану готівку при здійсненні ділових розрахунків; документи, які відображають фінансово-господарську діяльність, знищені або приховані платником податків, або викликають сумнів щодо їх достовірності; реальні обсяги товарообігу платника значною мірою перевищують задокументовані. За таких обставин цілком обґрунтованим видається прагнення держави протидіяти ухиленню від сплати податкових платежів шляхом запровадження у фіскальну практику нових заходів адміністративного та процесуального характеру, спрямованих на виявлення справжньої “картини” діяльності суб'єктів господарської діяльності. Проблема застосування непрямих методів для встановлення податкових зобов'язань є вельми актуальною для України, особливо коли йдеться про вплив таких

методів на кримінальне переслідування за ухилення від сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів).¹

Розуміючи, що проблематика застосування непрямих методів у кримінальних справах про податкові злочини належить до сфери швидше кримінально-процесуального, а не кримінального права, хотілось би, по-перше, нагадати, що, як вже зазначалось на початку цього підрозділу, кримінально-правова та кримінально-процесуальна складові федерального законодавства США є взаємопроникаючими і такими, що характеризуються складними й різноаспектними зв'язками на рівні окремих інститутів і навіть окремих норм. По-друге, податкова недоїмка береться до уваги при кваліфікації переважної більшості складів федеральних злочинів, у зв'язку з чим висвітлення проблем кримінально-правової протидії цим злочинам було б незавершеним без аналізу саме непрямих методів встановлення податкової недоїмки.²

Використовуючи непрямі методи встановлення податкової недоїмки (англ. –

Примітки:

¹ На сьогодні використання названих методів регламентується Законом України від 21 грудня 2000 р. із змінами “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, у п. п. 4.3.7 п. 4.3 ст. 4 якого зазначається, що обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися на визначенні податковим органом податкового зобов'язання з використанням непрямого методу до остаточного вирішення справи судом. Крім того, п. 10 постанови Пленуму ВСУ від 25 квітня 2003 р. № 3 “Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності” вказує на можливість застосування таких методів у кримінальних справах, порушених за ст. 202 і ст. 203 КК, для підтвердження певних фактичних даних. Водночас п. 21 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів”, який містить подібне роз'яснення, про непрямі методи взагалі не згадує. Така непослідовність вищої судової інстанції виглядає зонайменше незрозумілою.

О. О. Дудоров, акцентуючи увагу на недосконалості положень чинного податкового законодавства в частині регламентації застосування непрямих методів, негативно ставиться до можливості кримінального переслідування за ухилення від сплати податків на підставі встановлення приблизних сум податкових зобов'язань, визначених за допомогою непрямих методів. Для вирішення проблеми науковцем пропонується взагалі виключити з п. п. 4.3.7 п. 4.3 ст. 4 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” слова “до остаточного вирішення справи судом (господарським судом)” [36, с.93–97].

² За загальним правилом, податкова недоїмка має своєю підставою заниження доходу або завищення видатків, що призводить до однакового фінансового результату. Дохід при цьому повинен буквально означати “оподатковуваний дохід”. Заниження або невідображення фінансового показника, що з економічної точки зору є доходом для платника податків, однак відповідно до положень федерального законодавства не оподатковується, не може слугувати підставою для порушення кримінальної справи про податкове шахрайство. Водночас, як зазначають фахівці, на сучасному етапі розвитку системи оподаткування в США концепція доходу відповідно до діючого законодавства і положень судової інтерпретації є настільки широкою, що охоплює практично всі види економічної вигоди, одержаної платником [297].

indirect methods of proof of tax deficiency), уряд США як сторона обвинувачення у кримінальній справі про податковий злочин намагається довести присяжним, що внаслідок збільшення матеріальних активів, банківських внесків або готівкових витрат сукупний річний дохід, фактично отриманий платником податків, значно перевищує задекларований ним дохід. Вважається, що це є підтвердженням несплати федеральних податків з отриманої у такий спосіб різниці. Непрямі методи зазвичай застосовуються у тих випадках, коли обвинувачений здійснює розрахунки переважно готівкою або не підтверджує документально свої фінансові трансакції, що унеможлиблює відтворення картини його фінансового становища за допомогою прямих доказів, у першу чергу документів бухгалтерського обліку і податкової звітності [212, с.47-58]. При цьому чіткого нормативного закріплення підстав для застосування непрямих методів не існує – орієнтиром із цього питання виступає судова практика.¹

Для доведення факту несплати федеральних податків із сукупного річного доходу у випадку відсутності прямих доказів у США використовуються чотири різновиди непрямих методів: 1) метод встановлення джерел доходу; 2) метод оцінки приросту активів; 3) метод аналізу витрат; 4) метод оцінки банківських внесків.

Метод встановлення джерел доходу є непрямим методом, спрямованим на визначення суми прибутку від певної діяльності, який не був задекларований і з якого відповідно не були сплачені федеральні податки. Відмінність цього методу від інших полягає насамперед у тому, що він дозволяє відстежити та проаналізувати окремі фінансові показники платника податків без встановлення при цьому всієї картини його фінансового стану. Також, на відміну від методу

Примітка.

Для порівняння: у п. п. 4.3.1 п. 4.3 ст. 4 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” прямо передбачені три підстави застосування непрямих методів визначення сум податкових зобов’язань: 1) якщо контролюючий орган не може самостійно визначити суму податкового зобов’язання платника податків у зв’язку з невстановленням фактичного місцезнаходження підприємства чи його відокремлених підрозділів, фізичної особи або у зв’язку з ухиленням платника податків чи його посадових осіб від надання відомостей, передбачених законодавством; 2) якщо неможливо визначити суму податкових зобов’язань у зв’язку з неведенням платником податкового обліку або відсутністю визначених законодавством первинних документів; 3) якщо декларацію було подано, але під час документальної перевірки, що проводиться контролюючим органом, платник не підтверджує розрахунки, наведені у декларації, наявними документами обліку у встановленому порядку [3].

встановлення витрат і методу аналізу банківських внесків, метод встановлення джерел доходу базується переважно на використанні фінансових і бухгалтерських документів, податкових декларацій платника [67, с.295].

Процесуальні переваги аналізованого методу полягають у відносній простоті застосування й демонстрації і, як наслідок, у легкості сприйняття його присяжними для прийняття рішення у кримінальній справі. За його допомогою доводяться, зокрема, такі обставини: 1) обвинувачений отримав дохід, який є значно більшим порівняно із задекларованим; 2) задекларовані податкові пільги або неоподатковувані витрати умисно завищені або ж фактично не існують. З цією метою використовуються і документи (наприклад, бухгалтерські книги, чеки, документи, видані фінансовими установами), і свідчення компетентних осіб (співробітників або найманих працівників, осіб, які були контрагентами обвинуваченого у фінансових трансакціях, тощо).

Як свідчать матеріали судової практики, у більшості випадків аналізований непрямої метод застосовується для доведення факту невключення певних джерел доходу до бази оподаткування, а, отже, і до податкової декларації. Виокремлюють чотири основні стадії встановлення податкової недоїмки: 1) доказування того, що відповідні грошові суми є оподаткованим доходом платника; 2) встановлення факту отримання цих коштів платником; 3) підтвердження факту невключення платником цих сум до своєї податкової декларації; 4) доказування особистої участі обвинуваченого у недекларуванні отриманих коштів та у розпорядженні ними на свій розсуд. При цьому від сторони обвинувачення не вимагається обов'язкового надання доказів того, на які саме цілі були витрачені отримані й незадекларовані кошти [185].

У тих випадках, коли слідство має доступ до всієї бухгалтерської та фінансової документації платника, зафіксовані у ній дані порівнюються з відомостями, вказаними у податковій звітності. Це робиться для того, щоб встановити, які саме джерела доходу знайшли відображення у бухгалтерському та фінансовому обліку. Усі нововизначені джерела будуть автоматично свідчити про заниження доходу [24, с.123]. Можливість порівняти дані

бухгалтерського обліку платника з показниками, вказаними у його податковій декларації, є значною перевагою для сторони обвинувачення, оскільки сприяє успішному встановленню умисного заниження оподаткованого доходу.

Необхідно додати, що високий ступінь суспільної небезпеки мають кримінально карані податкові делікти, пов'язані з переведенням платником податків коштів підконтрольної йому корпорації у свою власність і наступним розпорядженням коштами вже в якості фізичної особи. При цьому корпоративні фонди списуються як витрати, пов'язані з поточною діяльністю. У такий спосіб обвинувачений отримує подвійну перевагу: по-перше, так звані “витрати” корпорації незаконно виключаються із загального оподаткованого доходу і не включаються до декларації з податку на прибуток корпорації; по-друге, одержувач корпоративних коштів (а це, як правило, засновник або співвласник корпорації) не відображає такий прибуток у декларації з податку з доходів фізичних осіб.¹

Метод оцінки приросту активів є одним із найбільш часто задіюваних у кримінальних податкових справах, що пояснюється його практичністю і відносною легкістю застосування. Підставою звернення до нього є здебільшого такі випадки, коли документи обліку взагалі не існують або є серйозні підстави сумніватися в їх достовірності. Цей метод, що дозволяє лише приблизно встановити суму оподаткованого доходу, базується на наступній концепції: якщо платник податків наприкінці фінансового року має приріст активів порівняно з початком року, то таке збільшення за вирахуванням неоподатковуваних джерел (подарунків, позик та активів, отриманих у

Примітка.

Справа США проти Блісс (1984 р.) демонструє специфіку застосування методу встановлення джерел доходу для доведення фіктивних витрат платника податків. Було встановлено, що обвинувачений оформив чеки з банківського рахунку своєї фірми на фіктивну компанію, склав перекручені накладні і наказав своїм працівникам перевести чеки у готівку. Згодом більша частина коштів була повернута обвинуваченому у вигляді готівки. Сторона обвинувачення представила чеки, фальшиві накладні, а також свідчення працівників про те, що чеки не були витрачені на ділові потреби, як це пояснював обвинувачений Блісс. Наймані працівники також пояснили, що обвинувачений повідомив їм про те, що одержані готівкові кошти звільнені від оподаткування, а також наказав надавати СВД завідомо недостовірні свідчення стосовно цієї схеми після початку розслідування. Під час перегляду справи в апеляційному суді захист обвинуваченого намагався спростувати докази того, що до місцевого відділу СВД були подані завідомо перекручені податкові декларації. Однак апеляційний суд восьмого округу залишив обвинувальний вирок суду першої інстанції без змін, зазначивши у мотивувальній частині рішення, що представлені докази є більш ніж достатніми [254].

спадщину) і буде становити його справжній оподатковуваний дохід за рік [243, с.56–64]. Якщо активи платника на кінець податкового періоду збільшилися порівняно із початком періоду, а податкові зобов'язання залишилися на попередньому рівні, це може свідчити про заниження оподаткованого доходу.¹

Один із найбільш складних моментів, пов'язаних із використанням методу оцінки приросту активів, полягає у встановленні суми заниженого доходу, якщо платник протягом року використовував готівкові кошти. Лінію захисту платника, який спирається на свідчення про свої готівкові заощадження, американські юристи називають “готівковим бар'єром”. Типовий сценарій такого захисту виглядає наступним чином: обвинувачений, обґрунтовуючи відсутність умисно заниженого доходу, заявляє, що протягом багатьох років до початку кримінального переслідування заощаджував певні суми готівкою, які внаслідок тих чи інших причин не декларував і які став витрачати лише протягом останнього звітного періоду. Відповідно, суди дуже ретельно перевіряють усі матеріали справи з метою відмежувати цілком правомірні ситуації накопичення коштів від випадків завідомо шахрайського приховування елементів бази оподаткування. Сторона обвинувачення у свою чергу повинна встановити з великим ступенем точності суму готівки, що належала платнику

Примітка.

ВС США, переглядаючи справу Холланд проти Сполучених Штатів (1954 р.), дав наступну узагальнюючу характеристику порядку застосування методу оцінки приросту активів. У типовому кримінальному процесі, пов'язаному з переслідуванням платника за ухилення від сплати податкових зобов'язань, коли наявні істотні сумніви щодо достовірності поданих документів податкової звітності, сторона обвинувачення у першу чергу намагається встановити загальну суму активів платника на початок першого фінансового року з періоду, що фігурує у кримінальній справі. Після цього за допомогою аудиторських методик підраховується сума активів на кінець кожного фінансового року із вказаного періоду. У такий спосіб встановлюється різниця між початковою та кінцевими сумами, що підтверджується відповідними розрахунками і зібраними доказами. Якщо різниця між прихованими та фактично задекларованими доходами є істотною, кримінальна справа має потенціал до успішного судового розгляду та винесення обвинувального вироку. Однак для цього обвинувачення має також переконати суд присяжних у тому, що приховування оподатковуваних доходів було результатом умисних дій платника податків, а не наслідком нерозуміння положень податкового закону, арифметичних помилок чи простої неухважності [202].

У справі Сполучені Штати проти Шафера (1978 р.) апеляційний суд п'ятого округу чітко встановив п'ять основних стадій використання методу оцінки приросту активів: 1) підрахування валового доходу станом на кінець фінансового року; 2) віднімання суми валового доходу, визначеного на початок цього ж фінансового року; 3) додавання до отриманої суми невід'ємних витрат для власних потреб, включаючи витрати на прожитковий мінімум; 4) віднімання сум надходжень із джерел, які не підлягають оподаткуванню; 5) порівняння отриманого фінансового результату із сумою задекларованого доходу з метою встановлення суми можливого заниження [293].

на початку оподаткованого періоду. Адже ця цифра істотно впливає на сукупний валовий дохід, що встановлюється за допомогою методу оцінки приросту активів [259].

Безготівкові кошти на банківських рахунках також визнаються активом, приріст якого оцінюється за допомогою розглядуваного методу. Встановлення цих сум, як правило, не викликає труднощів, оскільки на запит правоохоронних органів банк може надати річний баланс по рахунку вкладника. Проблеми виникають тоді, коли платник податків відкриває декілька банківських рахунків на ім'я членів своєї сім'ї або третіх осіб, а потім заявляє, що сам ніякого відношення до них не має. У таких випадках обвинувачення має точно встановити, чи перевела особа власноруч кошти на ці рахунки і чи використовувала їх надалі для своїх потреб. Якщо відповідь на ці питання буде позитивною, залишки на рахунках будуть включені до сукупного доходу обвинуваченого.

Ще однією специфічною рисою методу оцінки приросту активів є те, що все майно оцінюється за ціною придбання, а не за ринковими цінами, що діяли на момент пред'явлення обвинувачення у скоєнні податкового злочину. Адже аналізований метод встановлює не ринкову вартість активів платника, а лише фактичну вартість майна і фактично понесені протягом періоду кримінального переслідування витрати [244, с.146–148].

Як зауважує американський дослідник Г. Балтер, практичне застосування методу оцінки приросту активів пов'язане із двома основними труднощами. По-перше, на практиці помилки нерідко трапляються у процесі зіставлення остаточної суми збільшених активів та суми оподаткованого доходу – ці показники повинні бути рівними. Збільшення активів може відбуватись трьома способами: 1) через попереднє акумулювання коштів (тобто у минулому); 2) внаслідок одержання поточних доходів (у розглядуваному періоді); 3) внаслідок одержання активів, що звільнені від оподаткування (наприклад, подарунки або спадщина). По-друге, обвинувачення у кримінальній податковій справі, пов'язаній із застосуванням даного методу, повинно перевіряти надану

обвинуваченим платником податків інформацію, яка може свідчити про його невинність у вчиненні податкового злочину. У разі, якщо перевірку достовірності такої інформації не буде проведено під час досудового слідства, суд має право визнати її достовірною і такою, що звільняє платника від кримінальної відповідальності [165, с. 7-9–7-11].

Метод аналізу витрат є всі підстави розглядати як логічне продовження розглянутого вище методу оцінки приросту активів. Якщо останній покликаний відстежувати динаміку приросту активів протягом декількох фінансових періодів, то перший використовується для встановлення витрат, здійснених платником саме у поточному періоді. І якщо загальна сума витрат перевищує задекларований дохід, це може свідчити про умисне заниження такого прибутку з метою ухилення від оподаткування. Крім того, метод оцінки приросту активів визначає збільшення лише довгострокових та капітальних активів, що істотно впливають на розмір сукупного доходу. Він є абсолютно неефективним, зокрема, у тих випадках, коли платник протягом року витрачає свої приховані від оподаткування кошти на дрібні потреби. Натомість метод аналізу витрат спрямований на встановлення тих витрат, що пов'язані з придбанням різноманітних товарів широкого вжитку (продукти харчування, одяг, прикраси, подарунки іншим особам тощо), а також послуг (різноманітні розваги, подорожі, навчання тощо). Такі придбання на відміну від, скажімо, придбання акцій, цінних паперів або нерухомості, не збільшують вартість сукупних активів платника на кінець фіскального періоду. Але визначення сукупної вартості покупок та послуг дозволяє порівняти її з наявними фінансовими коштами платника податків на початок конкретного періоду, а також із сумами неоподатковуваних витрат, понесених протягом року і відображених у декларації. За допомогою такого співставлення обвинувачення може зробити висновок про витрачання особою “незадекларованих” доларів, а отже і про умисне заниження бази оподаткування [235].

Використовуючи метод аналізу витрат під час судового розгляду справи, сторона обвинувачення повинна обов'язково вчинити такі процесуальні дії:

- 1) встановити загальну вартість активів платника на початок певного періоду;
- 2) продемонструвати, що витрати здійснені платником не із накопичених готівкових коштів, а також не із коштів, отриманих внаслідок продажу активів на початку періоду;
- 3) спираючись на податкові стандарти, надати об'єктивні докази того, що витрати повинні бути включені до бази оподаткування;
- 4) приблизно встановити джерело доходу, внаслідок отримання якого були здійснені такі витрати;
- 5) перевірити усю необхідну додаткову інформацію і документи, що підтверджують джерела і напрями витрачання коштів [185].

Взагалі застосування розглядуваного методу у процесуальному аспекті видається більш спрощеним, ніж звернення до методу оцінки приросту активів, оскільки обвинуваченню легше переконати журі присяжних у тому, що підтверджені доказами витрати платника податків склали збільшення його прихованого оподатковуваного доходу. Через цю відносну легкість сприйняття розрахункової інформації, а також через схвальне ставлення до цього методу з боку ВС США, він і досі активно використовується прокурорами Міністерства юстиції у справах про податкові злочини [274].

Ще одним непрямим методом, який використовується у разі приховування платником безготівкових коштів від оподаткування, є метод оцінки банківських внесків. Його зміст полягає в тому, що залишки на усіх поточних і депозитних рахунках за рік сумуються, а потім із цієї суми віднімаються неоподатковані суми та витрати, наприклад такі як пожертвування, грошові трансфери між декількома рахунками, сплата відсотків за кредитами. Отриманий результат має назву сукупного оподатковуваного банківського внеску [122, с.117]. Специфіка цього методу полягає в тому, що він зазвичай використовується у поєднанні з іншими непрямыми методами, оскільки дозволяє встановити лише частину заниженого доходу – його безготівкову складову.¹

Примітка.

Тлумачення юридичної природи, а також особливостей застосування вказаного методу було представлено ВС США у справі Глекман проти Сполучених Штатів (1936 р.). Згідно з позицією вищої судової інстанції, якщо особа періодично, день за днем, місяць за місяцем одержує грошові кошти і розміщує їх на депозитних рахунках у банківських установах, а пізніше витрачає на власний розсуд, це є свідченням наявності у такої особи доходу, що підлягає оподаткуванню за відніманням дозволених законом податкових пільг та витрат [197].

Метод оцінки банківських вкладів передбачає встановлення таких обставин: 1) чи був платник податків зайнятий у певній сфері прибуткової діяльності, що й стала джерелом прихованих від оподаткування доходів; 2) чи вносились періодично або регулярно грошові суми на власні або підконтрольні платнику банківські рахунки; 3) чи була проведена ретельна перевірка цих рахунків з метою встановлення джерела внесків – від здійснення певної діяльності, пов'язаної з отриманням прибутку (благодійні внески, спадщина, подарунки тощо); 4) чи мають банківські внески з невстановленим джерелом походження всі ознаки оподаткованого доходу [303, с.355].

Слід підкреслити, що, на відміну від методу оцінки приросту активів, метод оцінки банківських вкладів не вимагає встановлення суми грошових активів платника податків на початок інкримінованого фінансового періоду. Наявність у розглядуваному періоді банківських депозитів саме по собі вже є свідченням оподаткованого доходу у платника на час слухання кримінальної справи. Водночас суми депозитів, що були розміщені до інкримінованого фінансового періоду, підлягають відніманню. Так само підлягають відніманню готівкові кошти, що були у розпорядженні платника ще до початку інкримінованого періоду.

Усвідомлюючи, що проведений аналіз непрямих методів встановлення податкової недоїмки не може претендувати на вичерпність, візьмемо на себе сміливість стверджувати, що головне завдання, яке ми ставили перед собою, – продемонструвати особливості застосування специфічних прийомів встановлення податкової недоїмки у кримінальних податкових справах, виконане.

Висновки до розділу 1

1. Вивчення особливостей історичного розвитку заходів протидії податковим злочинам у США свідчить, що вдосконалення національної моделі кримінально-правової охорони системи оподаткування є процесом складним і триваючим, не позбавленим масштабних проблем як законодавчого забезпечення, так і суто практичного впровадження. Дійсно, не так давно перед Сполученими Штатами поставали (хоча і в меншому обсязі) такі самі

проблеми, що наразі є актуальними для нашої держави, зокрема: високий рівень корупції, низький рівень довіри громадян до держави в цілому і до правоохоронних органів зокрема, політична та економічна нестабільність, зміцнення економічної організованої злочинності, “нейтральне” ставлення суспільства до окремих проявів злочинної діяльності і, зокрема, злочинів у сфері оподаткування. Цілком зрозуміло, що без радикального вирішення цих фундаментальних політико-правових проблем процеси розвитку української державності будуть гальмуватись і надалі. Водночас результативне дослідження правового досвіду США в окремо взятому фрагменті протидії податковим злочинам, на наш погляд, повинно слугувати потужним аргументом на користь тези про об’єктивну можливість поступового зміцнення податкової культури українських громадян, підвищення загальної поваги до закону та правопорядку, побудови правової демократичної держави.

2. Система оподаткування США загалом відбиває особливості федеративного устрою цієї держави. Співіснування протягом багатьох десятиліть трьох автономних систем оподаткування, зайвий раз підтверджуючи властиві організації державного устрою США принципи демократизму, прагматизму і вертикального федералізму, водночас призводить до посилення податкового навантаження на окремі категорії американських платників податків, а також породжує проблеми у правозастосуванні, зумовлені неузгодженістю окремих положень податкових законів штатів і федерального ПК. Сказане дозволяє зробити висновок про існування проблеми дуалізму американської системи оподаткування і, як наслідок, дуалізму системи державного устрою загалом. У світлі сказаного більш виваженою виглядає позиція українського законодавця щодо чіткого розмежування переліків і порядку справляння загальнодержавних і місцевих податків і зборів. Разом із тим на фоні розвиненості економіки США звертає на себе увагу відносно невелика кількість федеральних податків при тому, що в Україні наразі справляється 19 видів загальнодержавних податків і зборів.

3. Істотний вплив на формування однакових підходів до кримінально-правової оцінки злочинних посягань платників податків та інших суб'єктів податкових правовідносин у США має судова практика. Рішення апеляційних судів федеральної юрисдикції, набуваючи сили прецедентів, згодом активно використовуються у подібних кримінальних податкових справах. Водночас не можна недооцінювати роль конституційних положень і федеральних актів регулятивного законодавства, що мають вагомий вплив на розвиток федеральних податкових правовідносин. Стала практика успішного податкового адміністрування у США підтвердила ефективність запровадження саме такого “змішаного” переліку джерел федерального податкового права.

4. Аналіз ставок федеральних податків свідчить про загалом достатньо високий і водночас неоднаковий рівень податкового навантаження на різні категорії американських платників. Хоча протягом останніх 20 років ставки федеральних податків поступово знижувались, вони й досі залишаються високими. Суспільно корисним і водночас соціально орієнтованим підходом стало запровадження у США прогресивної шкали ставок федеральних податків на підставі введення критерію розміру одержаних доходів: чим більше заробляє платник податків, тим більше коштів він фактично перераховує на фінансування урядових програм. При цьому, як правило, різниця між найменшою та найбільшою ставками є суттєвою, що свідчить про виважений підхід американського законодавця до оподаткування як невеликих доходів, так і надприбутків. Очевидно, що вказаний досвід може слугувати аргументом на користь такої, що стає дедалі популярнішою в Україні, ідеї відмови від уніфікованої 15-відсоткової ставки податку з доходів фізичних осіб із запровадженням прогресивної шкали оподаткування. Враховуючи значну стабільність і водночас низьку рентабельність ведення бізнесу у США, навряд чи можна віднести цю державу до числа країн із низьким рівнем податкового навантаження. Вважається, що це є однією з передумов прагнення громадян та

корпорацій всіма дозволеними (а часом і забороненими) засобами оптимізувати чи взагалі не виконувати свої податкові зобов'язання.

5. Одним із базових принципів федерального податкового адміністрування є принцип суспільної самосвідомості: суб'єкти податкових правовідносин, як фізичні, так і юридичні особи, заохочуються СВД до добровільного і, головне, чесного виконання обов'язків зі складання та подання декларацій, сплати самостійно нарахованих сум податків, виконання інших передбачених регулятивним законодавством дій. Запроваджена на федеральному рівні система “самообчислення” податкових зобов'язань фактично означає перенесення тягаря адміністрування обов'язкових платежів із контролюючих органів на платників податків. Зрозуміло, що ефективно запровадження подібної практики можливе лише у сучасному демократичному суспільстві, представники якого є носіями високої правової культури, добре обізнаними про свої права та обов'язки у сфері податкових відносин.

6. Особливість функціонування системи федерального оподаткування США із переважним адмініструванням прямих податків полягає у тому, що її основною ознакою є обов'язковість подання податкових декларацій фізичними та юридичними особами. Така фіскальна концепція діаметрально протилежна моделі справляння податків у європейських країнах, що ґрунтується на сплаті податків на споживання або податку на додану вартість. Особливе правове значення, яке надається у США податковим деклараціям, пояснюється передусім тим, що цей документ податкової звітності слугує єдиною юридичною підставою для визначення сум одержаних доходів та належних до сплати обов'язкових платежів за звітний період. Саме фінансовий та юридичний аналіз відомостей, зазначених у податковій декларації, дозволяє податківцям встановити правильність наведення джерел доходу, суму належних до сплати податків, право на податкові пільги або відстрочку виконання податкових зобов'язань, наявність чи відсутність умислу на перекручення фінансових відомостей, а також вирішити цілу низку інших

матеріальних та процесуальних питань у сфері федерального податкового адміністрування. Переконливим свідченням ключової ролі податкової декларації у механізмі належного податкового адміністрування в США є встановлення самостійної кримінальної відповідальності за умисне неподання податкової декларації або інших документів податкової звітності.

7. Закріплена у федеральному законодавстві США система норм про відповідальність за податкові злочини відображає особливості процедури оподаткування у цій державі, яка, як вже зазначалось, полягає у щорічному заповненні фізичними і юридичними особами низки документів податкової звітності. На відміну від вітчизняного підходу до виявлення ознак податкових злочинів, що переважно полягає у проведенні податкових перевірок та здійсненні оперативних заходів, податкові агенти СВД США при прийнятті рішення про порушення кримінальної справи спираються у першу чергу на результати аудиту податкових декларацій та інших звітних документів. Не пропонуючи наразі швидкий і “безболісний” перехід до американської методики виявлення злочинів у сфері оподаткування, зауважимо лише, що окремі вітчизняні фахівці критикують порядок проведення оперативних заходів підрозділами податкової міліції, що іноді мають своїм першоджерелом політичне або комерційне “замовлення” платника податків і, відповідно, призводять до відверто антиправового тиску на учасника податкових відносин чи його представника. У цьому контексті більш об’єктивний і неупереджений метод “документального аналізу” діяльності платника податків, вочевидь, слід розглядати як такий, що потенційно може бути запозичений органами податкової міліції України.

8. Сукупність із 18 приписів про кримінальну відповідальність за федеральні податкові злочини у США слід розглядати не як самостійний, відокремлений масив кримінально-правових заборон, а у нерозривному взаємозв’язку з нормами про відповідальність за економічні злочини (їх американська кримінологічна наука, відмежовуючи від податкових злочинів,

традиційно йменує “білокомірцевими” злочинами) та інші суспільно небезпечні посягання, для вчинення яких використовуються нелегальні грошові кошти (відмивання злочинних доходів, шахрайство з цінними паперами, злочинні порушення антимонопольного законодавства, шахрайства у сфері банківської діяльності, злочини у сфері незаконного обігу наркотичних засобів та психотропних речовин тощо). Вважаємо, що особливості й проблемні аспекти співвідношення податкової та економічної злочинності у США могли б стати предметом окремого кримінально-правового та кримінологічного дослідження.

9. Диспозиції параграфів, що передбачають караність злочинних посягань на систему федерального оподаткування США, є, якщо звернутись до вітчизняної юридичної термінології, відсильно-бланкетними. Ці диспозиції за своїм змістом не просто нерозривно пов'язані з численними актами регулятивного законодавства, різними за юридичною силою та сферою застосування, а й містять у своїй структурі прямі посилання на відповідні (конкретні) параграфи ПК, що розкривають зміст податкових термінів та (або) регламентують умови правомірності поведінки учасників податкових правовідносин. Вважається, що таке специфічне поєднання заборонювальних і регулятивних норм є оптимальним з точки зору забезпечення належних умов для податкового адміністрування та його кримінально-правової охорони.

10. Непрямі методи встановлення податкової недоїмки (визначення джерел доходу, оцінки приросту активів, аналізу витрат, оцінки банківських внесків) залишаються дієвим процесуальним знаряддям обвинувачення у кримінальних справах про федеральні податкові злочини. Ці методи дозволяють встановити сам факт несплати податків до федерального бюджету, що слугує головною підставою для кримінального переслідування. Водночас застосування цих специфічних прийомів є трудомістким, копітким процесом, що передбачає збирання та правову експертизу різноманітних документів, свідчень, розрахунків тощо. Однією із серйозних ознак (а, можливо, й вад) непрямих методів визначення податкових зобов'язань вважаємо відносність, а

не точність отриманих за їх допомогою показників. Відсутність точних даних є серйозною проблемою у тому плані, що за умови конструювання складів податкових злочинів як матеріальних залишається певна вірогідність притягнення до кримінальної відповідальності невинуватих осіб. Кваліфікуючи порушення податкового законодавства за ст. 212 КК України, треба встановлювати не приблизну, а точну суму податкового платежу, який не сплачений конкретною особою. Приблизність встановленої суми податкового зобов'язання під час кримінального переслідування податкових злочинів, будучи цілком нормальним явищем для американської судової практики, водночас неприпустима з погляду застосування ст. 212 КК України, адже, відповідно до положень Конституції та кримінально-процесуального законодавства обвинувачення не може ґрунтуватись на припущеннях, а усі сумніви щодо доведеності вини особи повинні тлумачитись на її користь.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА ФЕДЕРАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ: ЮРИДИЧНИЙ АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

2.1. Ухилення від сплати федеральних податків: кримінально-правова характеристика

Серед усіх складів федеральних податкових злочинів у США ухилення від сплати податків посідає ключове місце, оскільки більшість діянь проти системи оподаткування вчинюються саме способом ухилення. Нестача коштів у бюджеті, перш за все, позначається на соціальній сфері, розвитку культури, утриманні наукоємних галузей економіки. Тому масове приховування доходів і ухилення від сплати податків є однією з серйозних внутрішніх загроз економічній безпеці країни [57, с.111].

Актуальності дослідженню юридичних ознак ухилення від сплати податків за федеральним законодавством США додає не лише наявність схожої за змістом заборони в КК України, а й існування групи нормативно-правових актів, що покликані забезпечувати співробітництво між компетентними органами двох держав у сфері обміну інформацією про вчинення кримінально караних порушень у сфері оподаткування, а також надання правової допомоги під час розслідування справ про такі порушення. Йдеться, зокрема, про Конвенцію між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал, ратифіковану Законом України від 26 травня 1995 р. [1]; Договір між Україною та Сполученими Штатами Америки про взаємну правову допомогу у кримінальних справах, ратифіковану Законом України від 10 лютого 2000 р. [2]; лист Міністерства закордонних справ України від 08 жовтня 2007 р. № 620/13-612/1-3591 “Щодо можливості укладення двосторонніх угод з питань обміну податковою інформацією з компетентними органами інших країн” [6]. Так, ст. 27 Конвенції про

запобігання подвійному оподаткуванню та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал передбачає відповідні механізми співробітництва компетентних органів у сфері обміну податковою інформацією. Відповідно до застереження, що міститься у ч. 4 зазначеної статті Конвенції, положення цього міжнародно-правового акту стосовно обміну інформацією охоплюють як прямі, так і непрямі податки. Наявність таких нормативних положень щодо обміну податковою інформацією дозволяє правоохоронцям України та США оперативно та ефективно, принаймні з точки зору нормативно-правового забезпечення, реагувати на випадки ухилення від сплати податкових платежів, що пов'язане із переміщенням суб'єктів податкових відносин або належних їм активів із території однієї договірної держави на територію іншої.

§ 7201 ПК, описуючи ознаки фелонії (тяжкого злочину), передбачає найбільш суворі санкції за порушення вимог фіскального законодавства. Такий підхід законодавця – Конгресу США до визначення ступеня тяжкості розглядуваного діяння видається цілком обґрунтованим, адже цей податковий злочин порівняно з іншими зазвичай є більш латентним і ретельно спланованим. Для інкримінування ухилення від сплати податків необхідно довести, що мали місце умисні дії, спрямовані на приховування фактів неправомірної поведінки платника податків. Це значною мірою ускладнює як правильну кваліфікацію вчиненого, так і встановлення винуватості особи саме в ухиленні від сплати податків, а не в іншому податковому злочині.

Перш ніж перейти до детальної кримінально-правової характеристики складу злочину, передбаченого § 7201 ПК, вважаємо за доцільне відмежувати уникнення оподаткування як цілком правомірну поведінку від кримінально караного ухилення від сплати федеральних податків. Тим більше, що і в сучасній Україні зазначена проблема набула великої гостроти [7, с.23].

Американські юридичні словники тлумачать уникнення оподаткування як використання особою дозволених законодавством можливостей податкового планування з метою зменшення фіскальних зобов'язань [194, с.705]. Як слушно

зауважив суддя апеляційного суду 2 округу Дж. Хенд в окремій думці у справі Комісіонер проти Ньюмана (1947 р.), ніхто не повинен, виконуючи свій громадський обов'язок, сплатити більше, ніж того вимагає закон, адже податки – це вимушені відрахування, а не добровільні внески [179].

Уникнення оподаткування (або податкова оптимізація) визнається правомірною поведінкою з позиції федерального регулятивного законодавства; натомість ухилення від оподаткування (як різновид податкового шахрайства) є суспільно небезпечним діянням, що тягне за собою кримінальну відповідальність. Водночас на практиці мають місце ситуації, коли провести межу між цими двома видами юридично значущої поведінки платників податків дуже важко або взагалі неможливо. На цю обставину звертає увагу американська дослідниця П. Морган, яка причину існування вказаної проблеми вбачає у складності податкових законів [217, с.4]. До речі, у ряді випадків норми ПК (наприклад, §§ 269А, 6662(d)(2)(C)(ii)) не розкривають поняття “уникнення” та “ухилення”, що лише ускладнює юридичну оцінку дій платників податків. Американська судова практика у неоднозначних ситуаціях, пов'язаних із відмежуванням податкової оптимізації від податкового ухилення, головним критерієм визнає суб'єктивне ставлення платника до виконання вимог податкового закону: якщо наявні фактичні обставини, що підтверджують відверту впевненість платника податків у правомірності своєї позиції, навіть якщо вона і не відповідає змісту відповідних регулятивних положень ПК, особа не буде визнаватись винною у злочинному ухиленні від сплати податків. Разом із тим, якщо платник податків усвідомлює, що його дії явно виходять за межі або прямо суперечать вимогам регулятивного законодавства, він може бути визнаний винним в ухиленні від сплати податків. Таким чином, суб'єктивне ставлення платника податків до своєї поведінки з юридичної точки зору бере гору над властивим федеральному податковому законодавству США принципом “є факт порушення – є підстава для настання юридичної відповідальності” [90, с.85–86].

Принагідно зауважимо, що на відміну від деяких інших кримінально-правових

норм, ст. 212 КК України, так само як і § 7201 ПК США, не містить вказівки на незаконність передбаченої нею поведінки належного суб'єкта, а тому зберігається небезпека охоплення кримінально-правовою репресією випадків податкової мінімізації (оптимізації). За відверто “гумового” підходу до визначення меж злочинної поведінки, закріпленого у чинній редакції ст. 212 КК України, платника податків можуть звинуватити у здійсненні діяльності, внаслідок якої держава зазнає майнових втрат, яких не було б, якби він діяв так як інші і не був таким “розумним”. Вважаємо, що таке занадто “поширювальне” тлумачення кримінального закону порушує один із основних принципів правового суспільства – “дозволено все, що прямо не заборонено законом”.

Слід визнати, що однозначне розмежування понять “податкова мінімізація” та “податкове ухилення” також є справою нелегкою, у т.ч. з огляду на відсутність їх нормативних визначень. В одному сучасному дослідженні проблем оподаткування наводиться 20 різних авторських тлумачень поняття податкового планування [42, с.121].¹ Тим не менш, потреба у чіткій нормативній регламентації меж кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є наразі очевидною.

§ 7201 ПК, закріплюючи ознаки складу злочину – ухилення від сплати податків, передбачає кримінальну відповідальність фізичних та юридичних осіб, які умисно намагаються у будь-який спосіб ухилитись від визначення податкового зобов'язання щодо будь-якого податку, передбаченого ПК, або ухилитись від здійснення податкового платежу. За вказане діяння до винного можуть застосовуватись два види кримінальних санкцій: 1) штраф до

Примітка.

У свій час до цієї проблеми звернувся навіть Конституційний Суд РФ, який вирішив: відсутність у ст. 199 КК РФ переліку конкретних способів ухилення від сплати законно встановлених податків на дає правозастосувачеві підстав для довільного притягнення до кримінальної відповідальності, у т. ч. у випадках, коли платник податків використовує механізми зменшення податкових платежів, які не суперечать закону [7]. На наш погляд, російський підхід у частині офіційного тлумачення меж кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податкових платежів слугує додатковим аргументом на користь наукової позиції про нагальну потребу у розмежуванні правомірної податкової оптимізації та протиправного ухилення від оподаткування саме в легальному порядку – шляхом розкриття поняття “податкова оптимізація” у примітці до ст. 212 КК України.

250 тис. дол. для фізичних осіб (із посиланням на положення п. 3 ч. (b) § 3571 КК США) та до 500 тис. дол. для корпорацій; 2) позбавлення волі строком до п'яти років. Крім цього, винна особа повинна сплатити цивільно-правові штрафи та пеню, а також витрати на проведення слідчих дій [141, с.54-55].¹

Наявність у диспозиції аналізованого параграфу терміну “спроба” свідчить, що ця норма містить описання так званого усіченого складу злочину, момент закінчення якого пов'язується із вчиненням діяння, що за своїм загальним кримінально-правовим змістом є попередньою злочинною діяльністю. Обумовлений прагматичними міркуваннями підхід американського законодавця надає правоохоронним органам можливість покласти край протиправній поведінці особи ще на стадії готування або замаху на вчинення злочину. Фактично винна особа “не встигає” довести свій злочинний умисел до кінця і заподіяти державі збитки у вигляді ненадходження податкових платежів.

Якщо звернутись до вітчизняної кримінально-правової термінології, то диспозицію § 7201 ПК можна охарактеризувати як бланкетну. Посилання у тексті розглядуваної норми на розділ 26 33 США (офіційна назва Податкового кодексу) означає, що ця кримінально-правова норма охоплює ухилення від сплати будь-яких податків, акцизів та інших обов'язкових платежів, передбачених федеральним ПК.

Не конкретизувавши способи вчинення розглядуваного злочину, американський законодавець прагнув криміналізувати всі можливі випадки ухилення від нарахування та сплати обов'язкових платежів. При цьому найбільш поширеним способом вчинення розглядуваного злочину є заповнення неправдивої податкової декларації, у якій зменшується сума оподаткованого доходу або безпідставно вказуються пільги та відрахування. Як результат, податкове зобов'язання занижується і подається фальсифікована інформація. Вказуючи

Примітка.

§ 101(a)(43)(M)(ii) Акту про імміграцію та національність передбачає самостійну підставу юридичної відповідальності за ухилення від сплати федеральних податків. Так, будь-яка особа – нерезидент США, яка ухилилась від сплати федеральних податків на підставі § 7201 ПК на суму понад 10 тис. дол., підлягатиме обов'язковій депортації за межі країни. Загальнокримінальне шахрайство, що спричинило потерпілим шкоду на суму понад 10 тис. дол., також тягне за собою юридичні наслідки у вигляді депортації. Отже, як бачимо, вчинення злочину проти системи оподаткування тягне різні за своєю формою юридичні санкції [216, с.30].

меншу суму податкового зобов'язання, особа реалізовує злочинний умисел на ухилення від достовірного визначення суми податкових зобов'язань [165].

Вважаємо за доречне підкреслити, що ст. 212 КК України також не конкретизує способи вчинення передбаченого нею злочину при тому, що чимало українських дослідників, а також Пленум ВСУ (п. 3 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів”) визнають обман держави в особі її контролюючих органів серцевиною складу злочину “ухилення від сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів)” [125; 42, с.117–120]. Щоправда, цей підхід є результатом доктринального і судового тлумачення кримінального закону, який обман як спосіб вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, прямо не називає.

ВС США роз'яснив, що § 7201 ПК фактично охоплює дві форми вчинення злочинного діяння: 1) умисна спроба уникнути встановлення суми податкового зобов'язання; 2) умисне ухилення від сплати визначеного податкового платежу [233]. Ухилення від сплати податкових зобов'язань означає спробу не допустити визначення дійсної суми належного до сплати податкового зобов'язання. Уникнення податкового платежу у контексті § 7201 ПК – це ухилення від сплати вже визначеного податковим органом або самим платником зобов'язання. Постає питання: чи може особа притягуватись до кримінальної відповідальності та підлягати кумулятивному покаранню за декілька окремих дій, спрямованих на ухилення від сплати податків? Вважаємо, що § 7201 ПК передбачає лише один склад злочину, причому він охоплює дві вказані форми, а також будь-які способи ухилення.

Варто також зазначити, що бездіяльність у вигляді несплати податків як така не утворює складу злочину, передбаченого § 7201 ПК. Діями, які засвідчують його наявність на практиці, як правило, виступають приховування чи переведення активів (майна) з метою запобігання їх стягненню СВД [280].

Для інкримінування § 7201 ПК необхідно довести такі елементи складу

злочину: 1) наявність сум податкових зобов'язань, які, згідно із законом, треба сплатити; 2) спроба ухилення або анулювання всієї суми належного до сплати податку чи якоїсь його частини; 3) вина у формі умислу [123, с.114]. Так, умисне нескладання декларації буде кваліфікуватись не за § 7201, а за § 7203 ПК як умисне неподання податкової декларації.

ВС США у своєму рішенні у справі Спайз проти Сполучених Штатів (1943 р.) вказав на типові приклади діянь, що можуть свідчити про умисну спробу ухилення: 1) ведення подвійної бухгалтерії; 2) внесення неправдивих записів або виправлень; 3) складання завідомо неправдивих накладних (фактур) або інших документів; 4) приховування матеріальних активів або джерел доходу; 5) ведення ділових операцій без належного документального оформлення; 6) вчинення будь-якого діяння, вірогідним результатом якого могло бути введення в оману або приховування [38, с. 168–179].

Незаповнення податкової декларації у сукупності з дією, що підтверджує ухилення, має неофіційну назву Спайз-ухилення (ця схема ухилення була використана обвинуваченим у справі Спайз проти США), ознаки якого також можна знайти у матеріалах справи США проти Гуд'єра (1981 р.). Подружжя Гуд'єрів не заповнили податкову декларацію наприкінці звітного року, а пізніше заявили слідчим СКР СВД про те, що не мали доходу в звітному періоді, а, отже, не зобов'язані були заповнювати декларацію. Завідомо неправдиві заяви агентам СВД¹ і були визнані діями, що підтверджували порушення Гуд'єрами вимог § 7201 ПК [270].

Примітка.

На кваліфікацію за розглядуваним параграфом не впливає, коли були надані неправдиві свідчення – до, одночасно або після відмови платника заповнювати декларацію. Так, у справі США проти Бекера (1992 р.) суд пояснив: акт обвинувачення відповідає вимогам закону й у тому випадку, коли в ньому зазначено, що злочинні дії мали місце безпосередньо чи приблизно в день обов'язкового подання декларації, однак фактично ці дії відбувались раніше [252]. І навпаки, згідно з матеріалами справи США проти Вінфілда (1992 р.), та обставина, що обвинувачений подав до контролюючого органу неправдиві свідчення через шість років після неподання декларації, все одно є підтвердженням ухилення [301].

Про умисел на ухилення може свідчити і недостовірна декларація без підпису платника, якщо вона може ідентифікуватись іншим чином. Так, у справі США проти Робінзона (1992 р.) суд п'ятого округу відхилив заяву обвинуваченої про виключення із доказової бази неправдивої декларації з податку з доходів фізичної особи за відсутності підпису платника [292]. Водночас податкова декларація або інший документ фінансової звітності, підписаний обвинуваченим чи іншою особою від його імені, створює юридичну презумпцію того, що особа фактично усвідомлювала зміст такого документа.

Серед інших типових способів ухилення від сплати податкових платежів можна назвати наступні: 1) фіктивне переведення платником своїх активів на користь інших осіб – номінальних власників;¹ 2) видача чеків, квитанцій, які сплачуються на користь інших підставних осіб; 3) штучне створення боргових зобов'язань, які повертаються через і від імені інших осіб; 4) сплата коштів у першу чергу кредиторам, а не державі у вигляді податків; 5) вимога до роботодавця перерахувати заробітну платню на банківський рахунок організації, звільненої від оподаткування (зокрема, благодійні, релігійні організації, деякі фонди); 6) надання завідомо неправдивих заяв агентам СВД про відсутність нерухомості та інших активів, за рахунок яких можна погасити податкову заборгованість; 7) проведення ділових розрахунків виключно у готівковій формі з метою уникнення фінансового моніторингу; 8) виведення коштів за межі США та їх “відмивання” через закордонні чи офшорні банки.²

Проведений аналіз засвідчує, що у § 7201 ПК фактично втілено ідею

Примітки:

¹ Навпаки, у справі Боулвер проти Сполучених Штатів ВС США постановив, що особа, яка перевела активи корпорації у свою власність, не буде визнаватись суб'єктом злочинного ухилення від сплати податків, якщо доведе, що здійснювала лише повернення капіталу від підконтрольної корпорації на підставі § 301 ПК. При цьому від обвинуваченого платника не вимагається доводити, що він або його компанія розглядали фінансову трансакцію саме як повернення капіталу.

Майкл Боулвер перевів декілька мільйонів доларів від підконтрольної йому корпорації на свою користь, що не було відображено в податкових деклараціях. Його було звинувачено в декількох епізодах ухилення від сплати податків, а також у поданні завідомо неправдивої податкової декларації. Боулвер звернув увагу суду на те, що у розслідуваному податковому році його компанія не мала доходу, а отже сплачені йому кошти слід розглядати як повернення капіталу до рівня вартості його акцій. Відповідно, таке повернення капіталу є неоподатковуваною операцією на підставі § 301 ПК. Державне обвинувачення подало клопотання про те, що повернення капіталу обов'язково повинно підтверджуватись доказами наміру фізичної особи – платника на розгляд фінансової трансакції саме як повернення капіталу. Переглядаючи справу, ВС США зазначив, що існування податкової недоїмки є ключовим елементом злочинного ухилення від сплати податків, а також що недоїмка у цій конкретній справі повинна визначатись з урахуванням положень §§ 301 та 316(a) ПК. Детально проаналізувавши обидві норми, Суд дійшов висновку, що вони не передбачають елементу наміру під час встановлення податкової недоїмки. Тобто встановлення наміру платника податків на надання одержаним від компанії активам форми повернення внесеного капіталу або виплати оподаткованого доходу кримінально-правового значення під час кваліфікації злочинного ухилення від сплати податків не має [169].

² Хоча законодавство, що регулює розкриття фінансової інформації про закордонні рахунки у банківських установах, було прийняте ще у 1970 р., уряд Сполучених Штатів лише нещодавно став перейматись станом додержання режиму оподаткування з боку громадян США – власників таких рахунків. Значною мірою таке занепокоєння викликане зростаючою кількістю випадків ухилення від сплати федеральних податків за допомогою “секретних” банківських рахунків в офшорних зонах. Так, у 2008 р. СВД випустила прес-реліз, який нагадував американським платникам податків не лише про обов'язок декларувати закордонні банківські рахунки, а й про юридичні наслідки порушення таких нормативних вимог. Водночас Міністерство юстиції США стало порушувати кримінальні та цивільні справи, пов'язані з незаконним відкриттям та обслуговуванням банківських рахунків за кордоном, у першу чергу в Швейцарії та Ліхтенштейні – державах, які традиційно забезпечують максимальний правовий захист банківської таємниці [170, с.49].

податкового шахрайства, вчиненого шляхом введення компетентних органів в оману або залишення їх у невіданні.

Податкова недоїмка складає так званий “базовий” елемент аналізованого складу злочину. Її відсутність означає, що платник може бути обвинувачений у поданні завідомо неправдивої декларації або у порушенні іншого параграфу ПК, однак не в ухиленні від сплати податків. Якщо платник зазначив правильні відомості у декларації, однак не сплатив зазначену у ній суму федерального податку, така декларація і буде визнаватись джерелом визначення податкових зобов’язань. Якщо ж сума недоїмки визначається безпосередньо СВД, то складений про це звіт слугуватиме доказом наявності несплачених податкових платежів [26, с.15]. Слід зауважити, що, якщо такий звіт не спростовується платником в адміністративному або судовому порядку, він вважається достовірним із посиланням на так звану презумпцію правильності.

Якщо обвинувачений самостійно не визначив суму податкових зобов’язань шляхом подання декларації, то немає значення, було це зроблено за нього представниками СВД чи ні. Також немає обов’язкової вимоги про вручення неплатникові повідомлення про вимогу сплати та про кримінально-правові наслідки ухилення від перерахування податків.¹

Через те, що адміністрування деяких видів федеральних податків відбувається на щорічній основі, інкримінування ухилення від сплати податків, як правило, пов’язується з певним фінансовим роком. У більшості кримінальних справ цієї категорії рік ухилення від визначення податкових зобов’язань розглядається як важлива характеристика злочинної діяльності. Наприклад, обвинувачення в ухиленні від сплати податків протягом 2006, 2007 та 2008 років в обвинувальному акті буде становити три самостійних епізоди. У

Примітка.

Так, у справі США проти Даніеля (1992 р.) обвинувачений стверджував, що не має податкового зобов’язання, оскільки останнє не було встановлене в офіційному порядку, а також ним не було отримане податкове повідомлення з вимогою погасити зобов’язання, що виникло. Суд такі доводи відхилив, зазначивши, що податкова недоїмка автоматично виникає внаслідок неподання декларації після закінчення граничного терміну для її подання. Платник без будь-яких попереджень з боку держави зобов’язаний належним чином виконувати свої податкові обов’язки, у т. ч. своєчасно перераховувати належні податкові платежі. Якщо розпочато кримінальне переслідування, сума недоїмки повинна встановлюватись стороною обвинувачення [264].

такому разі формулу обвинувачення буде сконструйовано за принципом “кожен рік – окремий злочин”.¹

Як бачимо, існуюча у США практика кримінального переслідування ухилення від сплати податків, вчинюваного протягом кількох фінансових років, в цілому відрізняється від усталеного у вітчизняній правозастосовній практиці підходу до кримінально-правової оцінки продовжуваного ухилення від сплати податків, за якого єдиний злочинний намір і загальна мета як ключові ознаки цього різновиду одиничного злочину встановлюються з урахуванням характеру діяння винної особи. Нагадаємо, що у вітчизняній юридичній літературі наразі критично сприймається судова практика в частині кваліфікації ухилення від сплати податкових платежів як продовжуваного злочину. Зокрема, в літературі справедливо зазначається, що у переважній більшості випадків суди, особливо не переймаючись з’ясуванням ознак продовжуваного діяння і погоджуючись з органами досудового слідства, здійснюють підсумовування несплачених сум обов’язкових платежів за всі звітні періоди, в яких встановлені порушення податкового законодавства [40, с.597]. З урахуванням цього та деяких інших “слабких місць” у судовому тлумаченні ознак продовжуваного податкового злочину, в літературі висловлена обґрунтована пропозиція посилити положення п. 12 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів” шляхом закріплення вимоги до судів надавати докази про наявність у поведінці особи єдиного злочинного наміру (ч. 2 ст. 32 КК України) [40, с.646]. Водночас оціночний характер єдиного умислу і загальної мети як традиційних суб’єктивних ознак продовжуваного злочину і, внаслідок цього, їх досить суперечливе тлумачення

Примітка.

Задля справедливості зауважимо, що у виключних випадках, коли продовжуване ухилення від сплати федерального податку полягає у вчиненні сукупності цілеспрямованих дій, спрямованих на несплату належних зобов’язань протягом кількох фінансових років, судам дозволяється об’єднувати декілька років ухилення в один епізод обвинувачення. Підтвердження такого підходу знаходимо у справі США проти Шортера (1987 р.), під час розгляду якої суд дозволив об’єднати декілька епізодів ухилення за різні звітні періоди в один, мотивуючи своє рішення тим, що обставини справи свідчили про спрямованість умислу винного на ухилення від сплати податків саме протягом тривалого періоду – декількох років [295].

в контексті аналізу і застосування ст. 212 КК України спонукають більш прискіпливо досліджувати досвід зарубіжних країн (у т. ч. КНР, РФ, США та ФРН), які фактично відмовились від застосування конструкції (фікції) продовжуваного злочину щодо ухилення від сплати податкових внесків, вчиненого протягом кількох податкових періодів. Цю актуальну проблему вважаємо за доцільне вирішувати шляхом оптимізації законодавчого описання суспільно небезпечних наслідків податкових злочинів та легалізації правозастосовної практики підсумовування обов'язкових платежів за всі звітні періоди, в яких встановлені порушення податкового законодавства.

Оскільки кримінальні справи про ухилення від сплати федеральних податків – це не справи про стягнення податків, для застосування § 7201 ПК немає необхідності встановлювати точний розмір заподіяної шкоди – суму несплачених податків. Достатньо довести, що обвинувачений намагався ухилитися від значної суми податків. Значний розмір податкової недоїмки є оціночною категорією, встановлення якої визнається виключною компетенцією суду. За наявності підстав навіть відносно незначні суми можуть становити значний розмір шкоди у кримінально-правовому контексті. Аналіз судової практики свідчить, що навіть декілька тисяч доларів прихованого оподаткованого доходу можуть стати підставою для порушення кримінальної справи за § 7201 ПК.¹

Під час застосування цієї норми сума несплачених податків може переважати ту, що зазначається у матеріалах кримінальної справи. На практиці суми податкових зобов'язань, що фігурують у кримінальному процесі, зазвичай є нижчими, ніж у цивільному процесі. Це відбувається через складність, а часом і неможливість встановлення деяких несплачених сум: якщо їх не можна точно встановити, такі суми просто не включаються до обсягу висунутого

Примітка.

Апеляційний суд дев'ятого округу у справі США проти Мараші (1990 р.) надав таке роз'яснення з цього приводу: і § 7201 ПК, і її попередня редакція – § 145(b) Податкового кодексу 1939 р. забороняють спробу ухилення від сплати будь-якого виду федерального податку та не визначають нижню межу розміру шкоди, спричиненої ухиленням. Сторона обвинувачення у першу чергу повинна довести наявність суми недоїмки [281].

обвинувачення.¹

У деяких випадках обвинувачений заявляє про відсутність податкової заборгованості через те, що у році, наступному за розслідуванням, вона була погашена. Особа може визнати, наприклад, недекларування певного доходу в 2005 р., але наполягати на невинуватості в ухиленні, оскільки перераховані до бюджету у 2006 р. кошти повністю перекривають податкову заборгованість 2005 р. Як правило, федеральні суди відхиляють такі доводи.²

Третім елементом розглядуваного складу злочину є психічне ставлення винного до діяння та його наслідків у вигляді умислу. Воно визначається як добровільне, умисне порушення певного встановленого законом обов'язку. У кожному конкретному випадку необхідно встановити, що платник усвідомлював свої обов'язки згідно із вимогами податкового законодавства [32, с.31]. Так, у справі США проти Бішопа (1973 р.) ВС відхилив історично сформовану думку про те, що для фелоній та місдімінорів характерні різні форми умислу. Було вирішено, що вимоги щодо умислу в цих двох видах злочинів однакові: необхідно встановити добровільне, свідоме порушення певного законного обов'язку. Таким чином, і для фелоній (наприклад, § 7201 ПК – ухилення від сплати податків), і для місдімінорів (наприклад, § 7203 ПК – неподання податкової декларації) термін “умисел” несе однакове змістовне навантаження [253].

Примітки:

¹ У зв'язку з наведеним вважаємо за доречне навести декілька прикладів із судової практики: 1) у справі США проти Бурдіка (1995 р.) суд, досліджуючи докази, встановив суму недоїмки в 14,5 тис. дол. замість тих 33 тис. дол., які були зазначені в акті обвинувачення; 2) у справі США проти Костелло (1956 р.) висновок аудиторської перевірки, проведеної СВД, вказував на незадекларовану суму валового прибутку в розмірі 244 тис. дол., а фактично встановлена під час судового засідання сума податкової недоїмки склала 288 тис. дол.; 3) вирішуючи справу США проти Сітрона (1986 р.), судом взагалі не були встановлені точні суми податкових зобов'язань, від сплати яких ухилився винний, а було просто зазначено, що особа намагалась ухилитись від сплати значної частини податку з доходів фізичних осіб, а також вказувалось, що сума незадекларованого податку значною мірою перевищувала суму задекларованого [255; 263; 261].

² У справі Віллінгем проти США (1961 р.) суд категорично висловився з цього приводу: злочин вважається закінченим з моменту, коли умисно вчиняється якась спрямована на ухилення дія (наприклад, подається неправдива податкова декларація). Будь-яке відшкодування у наступному році не змінить суті шахрайського ухилення, вчиненого роком раніше [305]. Обґрунтованість такого підходу підтверджується положеннями податкового законодавства, згідно з якими усі податкові підрахунки повинні здійснюватись за окремий звітний період.

2.2. Умисне недекларування, ненадання інформації, несплата податків та зловживання податкових агентів як кримінально карані податкові правопорушення

Одним із базових принципів американської фіскальної системи є принцип добровільного виконання платниками своїх податкових обов'язків. Водночас, як свідчать матеріали правозастосовної практики, далеко не всі громадяни США дотримуються цього принципу. Так, спеціалісти СКР підрахували, що за умови збереження існуючої динаміки щорічного неподання податкових декларацій, кількість порушників регулятивного законодавства сягне катастрофічної відмітки у майже 9 мільйонів осіб щорічно. Тому на початку 90-х років минулого століття було розроблено та запроваджено загальнодержавну програму боротьби з порушниками податкового законодавства – Національну стратегію протидії податковому недекларуванню (англ. – National Nonfiler Strategy) [221].¹

Одним з основних приписів, що передбачає кримінальну відповідальність за порушення встановлених законом або правилами СВД обов'язків подавати декларації, сплачувати за ними федеральні податки, зберігати бухгалтерські документи, надавати фінансову інформацію, є § 7203 ПК. Першочергове юридичне “призначення” цього параграфу полягає у криміналізації таких протиправних діянь, як умисна несплата податків, а також неподання податкових декларацій. Американський законодавець відніс передбачене цією нормою діяння до категорії злочинів середньої тяжкості – місдімінорів, санкції за який передбачають штраф до 100 тис. дол. (200 тис. дол. для корпорацій)

Примітка.

Основне призначення такої фіскальної політики полягає в “поверненні” неплатників до належного та добровільного виконання своїх податкових обов'язків. Передбачаються два основні способи досягнення цієї мети. Перший полягає у наданні допомоги тим порушникам, які бажають повернутися до податкової системи. Допомога полягає у реструктуризації податкової заборгованості, наданні необхідних юридичних консультацій, проведенні роз'яснювальної роботи серед платників податків – заходах, що позитивним чином впливають на правове становище цієї категорії осіб. Другий напрям передбачає заходи кримінально-правового впливу стосовно тих неплатників, які скоїли суспільно небезпечні діяння, що призвели до значних фінансових втрат для федерального бюджету. Таким справам надають широкого суспільного розголосу, щоб у громадян не виникло сумнівів з приводу неминучості застосування кримінального покарання до податкових злочинців.

та/або позбавлення волі на строк до одного року. Крім того, засуджена особа повинна відшкодувати витрати на проведення слідчих дій.

§ 7203 ПК містить у своїй структурі також кримінальні санкції за порушення спеціального параграфу 6050I ПК (розглядатиметься у підрозділі 2.6.). Зазначений припис, введений у дію з 1 січня 1985 року, зобов'язує осіб, які внаслідок здійснення ділових операцій одержують більше 10 тис. дол. готівкою, подати до СВД спеціальну інформаційну декларацію за формою 8300 протягом 15 днів після фактичного одержання коштів. Порушення цих обов'язків визнається фелонією і тягне за собою накладення штрафу до 250 тис. дол. (500 тис. дол. для корпорацій) та (або) позбавлення волі на строк до п'яти років [35, с.58]. Вважаємо, що співвідношення § 7203 ПК (у частині неподання податкової декларації) та § 6050I ПК (у частині неподання форми 8300) можна визначити як співвідношення загальної та спеціальної норми.

Юридичний аналіз змісту § 7203 ПК дозволяє виокремити чотири форми вчинення цього злочину, кожна з яких полягає у порушенні порядку виконання спеціального правового обов'язку, регламентованого ПК: 1) умисна несплата податку; 2) нескладання (неподання) декларації; 3) умисне порушення встановлених вимог зберігання бухгалтерської документації; 4) ненадання контролюючим органам інформації про фінансовий стан платника.

Ведучи мову про розмежування складів злочинів, передбачених § 7203 і § 7201 ПК, зауважимо, що склад “ухилення від сплати федеральних податків” не передбачає як конструктивну ознаку неподання податкової декларації. Якщо особа умисно не подає до контролюючого органу декларацію і при цьому має податкове зобов'язання на певну суму, її дії підлягатимуть кваліфікації за § 7203 ПК, що описує місдімінор. Якщо ж платник додатково до перерахованих вище обставин, вчиняє одну або декілька дій, спрямованих на приховування своїх податкових зобов'язань, його злочинна поведінка автоматично переростає у фелонію – ухилення від сплати федеральних податків і кваліфікується за § 7201 ПК.

Проведене нами вивчення матеріалів судової практики показало, що у

переважній більшості випадків за § 7203 ПК кваліфікується умисне неподання податкової декларації. Також значна частка кримінальних справ цієї категорії припадає на умисну несплату податків. У зв'язку з цим проаналізуємо саме ці дві основні форми злочину, передбаченого § 7203 ПК.

Для інкримінування умисного незаповнення податкової декларації необхідно встановити три обов'язкові елементи: 1) особа повинна була подати декларацію (тобто мала такий передбачений ПК юридичний обов'язок); 2) особа не подала вчасно податкову декларацію; 3) таке неподання було скоєно умисно.

Як впливає з аналізу матеріалів американської судової практики, декларація платника, яка не містить інформацію про сукупний прибуток, із суми якого розраховується податок, взагалі не визнається документом податкової звітності у контексті положень ПК. Йдеться, зокрема, про такі типові ситуації: 1) особа вказує найнижчу законодавчо встановлену суму податку, з якої стягується прибутковий податок, але інформація про походження такого податку не включена до декларації; 2) пропуски або посилення на відсутність інформації у графах декларації не є припустимими.

Визначення достовірності декларації та її відповідності встановленим вимогам у кримінально-правовому сенсі є виключною компетенцією федерального суду.¹

§ 7203 ПК буде інкримінуватись і у випадку несвоєчасного подання податкової декларації. У справі Спайз проти Сполучених Штатів (1943 р.) ВС США наголосив на важливості своєчасного декларування: пунктуальність – це головна риса фіскальної системи держави, і спеціально запроваджені кримінальні санкції повинні забезпечити вчасне виконання податкових обов'язків [233]. На наш погляд, такий “всеохоплюючий” підхід свідчить про надмірну криміналізацію посягань на систему федерального оподаткування, що, будучи, можливо,

Примітка.

Рішенням апеляційного суду дев'ятого округу у справі Сполучені Штати проти Лонга (1983 р.) було встановлено, що податкова форма 1040 (податок з доходів фізичних осіб), яка містить лише нулі, не може бути визнана недійсною для цілей інкримінування § 7203 ПК. Нулі теж становлять інформацію щодо розміру прибутку, що використовується для цілей податкового адміністрування. Декларація, у якій наведені неправдиві цифри, – це у будь-якому разі декларація [279]. Обвинувачення у такій ситуації буде висуватись на підставі не § 7203 ПК, а § 7206 ПК, який визнає злочином подання завідомо неправдивих документів податкової звітності (підрозділ 2.4. дисертації).

специфічним проявом кримінальної політики у США, водночас є неприпустимим з точки зору вітчизняного кримінального законодавства і доктрини.

Механізм, що застосовується під час встановлення неподання податкової декларації, відносно простий і полягає у застосуванні двох методів: показання свідків і так званий комп'ютерно-документальний метод. Можливе також поєднання цих двох способів доказування.¹

Для доведення умислу за § 7203 ПК потрібно встановити особистий намір не подавати декларацію або не вчинювати інші тотожні дії. Якщо встановлено, що платник умисно порушив певний обов'язок, причина такого порушення (недостатньо коштів для сплати податків, сумнів у конституційності обов'язку подавати декларацію, неправильне ведення бухгалтерії тощо) кримінально-правового значення не має. Водночас численні судові прецеденти свідчать про те, що необережне ігнорування обов'язку подати декларацію не утворює елементу умислу та, як наслідок, не тягне кримінальну відповідальність за § 7203 ПК.

Про наявність умислу на неподання декларації можуть свідчити складені індивідуальні та корпоративні декларації за попередні роки (це вказує на те, що раніше платник належним чином виконував свій податковий обов'язок), неодноразові нагадування податкового консультанта, листи із сервісного центру СВД. Доказом умислу може слугувати і факт відправлення поштою

Примітка.

Якщо використовується метод показань свідків, представник відповідного центру обслуговування платників – територіального підрозділу СВД, до якого подаються декларації, викликається для представлення свідчень. Свідок повинен повідомити про наступне: 1) він є представником директора відповідного центру; 2) до кола його професійних обов'язків входить ведення реєстру поданих податкових декларацій у певному регіоні; 3) обвинувачений повинен був надати свою декларацію до встановленої дати; 4) дані реєстру свідчать, що декларацію подано не було. Після надання свідчень представник центру обслуговування платників повинен продемонструвати відсутність декларації шляхом ревізії реєстру декларацій. Особлива увага приділяється наступному питанню: чи не були декларації втрачені або знищені, у т. ч. внаслідок комп'ютерної помилки.

У разі звернення до комп'ютерно-документального методу використовуються не свідчення податківців, а офіційні витяги з реєстрів поданих податкових декларацій. Завдяки вивченню даних реєстру слідство встановлює, чи була подана декларація за певний фінансовий рік. Довгий час спірним залишалося питання, чи можна визнавати комп'ютерні бази даних, а також розпечатки електронних реєстрів декларацій офіційними доказами. Апеляційний суд сьомого округу у справі Сполучені Штати проти Фарриса (1975 р.) визначив, що належним чином оформлена комп'ютерна база поданих декларацій є достовірним документом, а, отже, і офіційним доказом [267]. Крім того, федеральні правила доказування (англ. – Federal Rules of Evidence) визначають, що докази можуть надаватися шляхом показань свідків та представлення належним чином завірених документів (правила 803 (10) та 902). Отже, звернення до розглянутих вище методів доведення факту неподання податкової декларації є цілком законним.

письмових скарг і заперечень до СВД, заповнення суперечливих податкових форм. Поширеним різновидом такого діяння є подання неправдивої інформації про право на пільги та знижки у декларації за формою W-4 (спільна декларація роботодавця та працівника з податку з доходів фізичних осіб). У деяких випадках, коли фактичних обставин для доведення умислу у цій категорії справ недостатньо, використовуються непрямі методи доказування.¹

Для правильного визначення характеру ігнорування податкової інформації обвинуваченням використовується так звана “інструкція страуса” (англ. – “ostrich instruction”) для журі присяжних, яка має наступне формулювання: висновок про те, що особа знала про існування певного факту, може бути зроблений, якщо встановлено наявність у особи підозри (здогадування) або байдужості щодо змісту цього факту. У тому разі, коли з’ясовано, що особа підозрює, що певні фактичні обставини не є такими, якими здаються на перший погляд, або що особа відмовляється від пізнання важливих фактів, розуміючи негативні наслідки для себе від такого пізнання, є підстави стверджувати, що вона діяла умисно. Це, хоч і непрямом, але доводить, що особа знала про існування певного факту (у розглядуваній ситуації – встановленого законодавством обов’язку подати декларацію і сплатити податок).

Встановлення ще однієї форми злочину, передбаченого § 7203 ПК, – умисної несплати федеральних податків потребує чіткого доведення трьох елементів: 1) обвинувачений був зобов’язаний сплатити податок (нарахований або належний до сплати); 2) податок не був сплачений у законодавчо визначений термін; 3) несплата мала умисний характер. Кримінальні справи про умисну несплату податків порушуються відносно рідко, оскільки, як правило, винні особи скоюють ухилення від сплати податків, а це діяння кваліфікується не за § 7203, а за § 7201 ПК.

Встановлення першого елемента зазвичай не викликає труднощів. Якщо

Примітка.

Найбільш поширеним із них є вивчення особи обвинуваченого: встановлюється його освіта, місце роботи, соціальний статус тощо. Наприклад, у справі США проти Сігала (1989 р.) було встановлено, що обвинувачений мав вищу аудиторську освіту, самостійно складав поточні фінансові документи, у т. ч. податкові декларації, мав власний бізнес. Суд поставив під великий сумнів, що цей платник не був обізнаний про щорічний обов’язок подавати до СВД прибуткові декларації [294].

платник не заповнив декларацію, він буде нести відповідальність за неподання декларації. Однак якщо була подана декларація, згідно з якою особа повинна сплатити податок, відповідальність може наставати за § 7201 ПК за спробу ухилення від здійснення податкового платежу або за § 7203 ПК за умисну несплату податку (§ 7203 ПК застосовують у випадку, коли обвинувачений, поводячи себе пасивно, просто відмовляється виконати покладений на нього фіскальний обов'язок). Якщо декларацію не було подано і, відповідно, не був сплачений податок (тобто об'єктивна сторона діяння одночасно виражена у двох формах), обвинуваченому може інкримінуватись лише умисне неподання декларації.

§ 6151(a) ПК регламентує загальний порядок та час сплати податків. Сплата повинна здійснюватися платником самостійно, без нагадувань або попереджень з боку СВД. Податок повинен бути сплачений у місці та протягом часу, зазначених у самій декларації.

У типовій ситуації злочинної несплати федерального податку платник спочатку подає декларацію, а потім умисно не сплачує податкове зобов'язання. При поданні декларації територіальне управління СВД не повинне одразу визначати належну до сплати суму податків. Адже несплата стає кримінально караним діянням лише після останнього дня, встановленого для подання декларацій. Крім того, немає обов'язкової вимоги для СВД в адміністративному порядку встановлювати несплачену суму до початку кримінального переслідування.

Порядок встановлення умислу при несплаті податків та неподанні декларацій майже ідентичний. Але є одна специфічна особливість: заява обвинуваченого про відсутність умислу через об'єктивну неможливість сплатити податок задоволенню не підлягає.¹

Примітка.

Обґрунтування цієї позиції було здійснено апеляційним судом п'ятого округу у справі Сполучені Штати проти Такера (1982 р.). Суд установив, що заперечення Такера стосувалось того, що уряд для доведення умислу повинен установити фінансову спроможність сплатити податкове зобов'язання у визначений термін. Сам Такер стверджував, що не мав такої фінансової можливості, що підтверджувалось низькими або негативними балансами його рахунків. Відповідно, як він заявив, несплата не була умисною. Суд не сприйняв таку аргументацію, зазначивши, що кожний громадянин зобов'язаний сплачувати свій податок з доходів фізичних осіб у встановлений час. Крім того, кожний платник повинен організувати ведення своїх фінансових справ таким чином, щоб мати можливість вчасно сплачувати податки [299].

За змістом § 7203 ПК, фінансова спроможність вчасно здійснити податкові платежі не обов'язково свідчить про наявність умислу на несплату. Інакше б мали місце численні зловживання з боку платників: вони б просто витрачали свої грошові кошти наприкінці фінансового року, а потім заявляли про відсутність грошей для сплати податків.

Особи, які не подали податкову декларацію або не сплатили податки, використовують різні аргументи на свій захист. Слідча і судова практика США виокремлює найбільш поширені з них:

1. Особа заявляє, що мала намір задекларувати та сплатити податок у майбутньому. Цей аргумент не береться до уваги, оскільки умисел у ставленні порушника до своєї поведінки та її наслідків все одно був присутній.

2. Відсутність податкової заборгованості. Уряд не повинен встановлювати суму податкової заборгованості, якщо платник протягом фінансового року мав достатній для декларування валовий прибуток. Кожний громадянин США повинен наприкінці фінансового року задекларувати свої прибутки, незалежно від того, була в нього фіскальна заборгованість, він переплатив податки чи сплатив необхідну суму.

3. Платник здійснив декларування та сплату податків із запізненням. Такі дії, навіть якщо особа надала докази поважної причини запізнення, не виключають кримінальну відповідальність.

4. Іноді платники заявляють у суді, що уряд мав можливість застосувати цивільні санкції (штрафи, пеню) замість кримінального переслідування. Однак насправді це не так. Кримінальна та цивільна відповідальність є принципово різними за своєю природою. Кримінальна відповідальність матиме місце у випадках найбільш серйозного порушення вимог податкового законодавства, коли створено загрозу або фактично заподіяно істотну шкоду фінансовим праводносинам на федеральному рівні. Ці випадки чітко закріплені у відповідних положеннях ПК. У таких ситуаціях цивільна відповідальність не виключає кримінальну, а, навпаки, на практиці вони часто поєднуються, адже, відповідно до прагматичного американського підходу стосовно цілей

кримінального переслідування, фінансові втрати держави повинні бути компенсовані у повному обсязі.

5. Неможливість сплати податків.¹

6. Аргумент про те, що складання податкових декларацій – це обов'язок СВД. При цьому платники посилаються на § 6020 ПК, за змістом якого якщо особа не подає податкову декларацію або подає завідомо неправдивий звіт, Секретар СВД може самостійно скласти документ податкової звітності, використовуючи наявну у нього інформацію. Однак це в жодному разі не знімає з платника обов'язку самостійно подати правильну декларацію, а також не звільняє його від цивільної та кримінальної відповідальності за порушення такого обов'язку. Крім того, за змістом § 6020 ПК, складання декларації працівником СВД є виключно його правом, а не обов'язком.

7. Платник може посилатись на ту обставину, що фактично відправив декларацію поштою на адресу СВД. Однак свідчення співробітника сервісного центру СВД про порядок поштового отримання та подальшої обробки декларації, поєднане з доказом факту неотримання податкової декларації, не виключає кримінальну відповідальність за § 7203 ПК.

Акт про скорочення перевірок документації (англ. – Paperwork Reduction Act), передбачений § 3512 розділу 44 33 США, встановлює, що жодну особу не можна покарати за ненадання інформації, якщо запит державного органу не містить спеціального ідентифікаційного номера (англ. – Office of Management and Budget number, OMB) цього органу. Податкові декларації як запити про надання фінансової інформації підпадають під дію цього Акту та мають номери OMB. Водночас інформаційні буклети, додатки до декларацій, які містять вказівки про правильне складання цих фінансових звітів, не мають спеціальних

Примітка.

Суд сьомого апеляційного округу у справі Сполучені Штати проти Льюїса (1982 р.) вирішив, що обвинувачений не може розраховувати на судову інструкцію для присяжних про неможливість сплати податків, якщо відповідними доказами не буде доведено відсутність у платника коштів для сплати податкового зобов'язання. Матеріалами справи було встановлено, що у Льюїса було достатньо коштів для сплати інших (крім податків) ділових витрат. Однак замість того, щоб першочергово погасити податкову заборгованість, обвинувачений виконав грошові зобов'язання, які виникли під час здійснення підприємницької діяльності [277].

номерів. Цією обставиною намагаються скористатись податкові шахраї, які відмовляються скласти свої податкові декларації. Однак призначення інформаційних буклетів свідчить лише про їх допоміжний характер, вони не визнаються офіційним запитом для отримання фінансових даних платника. Отже, дія Акту про скорочення перевірок документації на них не поширюється.

Так, під час щорічної доповіді Конгресу США у 1979 р. керівництво СВД звернуло увагу на той факт, що умисні неперерахування до федерального бюджету податків із фонду заробітної плати працівників становлять масштабну проблему, причому не лише суто правового плану. Наводилась і така статистика: під час реалізації спеціальної податкової програми боротьби із неперерахуванням утриманих податків, що діяла протягом 1976 фінансового року, вдалося примусово стягнути 2,4 млрд. дол. “прихованих” платежів. Ще одним аспектом цієї проблеми є те, що суми податків замість того, щоб потрапити до федерального бюджету, акумулюються у спеціально створених незаконних фінансових фондах, інвестуються у цінні папери, короткочасні банківські депозити, а також у сфері тіньового бізнесу з великою швидкістю обігу капіталу. Таким чином, “винахідливі” топ-менеджери американських компаній “прокручують” державні гроші з метою отримання надприбутків.

З метою протидії зазначеним вище порушенням до ПК було включено низку спеціальних норм, що визначають порядок нарахування, утримання та перерахування податків із доходів найманих працівників, а також передбачають відповідальність за невиконання або неналежне виконання цих обов'язків. Конструкція § 7215 ПК, який криміналізував зловживання податкових агентів, є змістовно складною і має чітко виражений бланкетний характер. Перша частина цього параграфу встановлює кримінальну відповідальність за порушення будь-якого положення, вказаного у § 7512(b) ПК, і передбачає санкції у вигляді штрафу на суму до 100 тис. дол. для фізичних осіб (200 тис. дол. у разі скоєння злочину корпорацією) та (або) позбавлення волі на строк до одного року, без урахування цивільно-правових санкцій. Водночас притягнення до кримінальної відповідальності за § 7215 ПК виключається у двох випадках: 1) якщо особа доведе, що мала достатні підстави сумніватися у

нормативному закріпленні вимоги щодо утримання та перерахування податків або у колі суб'єктів, які зобов'язані виконувати такі дії; 2) якщо платник доведе, що невиконання податкових обов'язків сталося виключно через вплив обставин, які ця особа контролювати не могла [185].

Аналізований склад злочину пов'язаний з адмініструванням так званих податків на зайнятість, що нараховуються та утримуються уповноваженими посадовими особами податкових агентів. До таких обов'язкових платежів віднесені наступні:

1. Внески до фондів підтримки осіб похилого віку (англ. – Old-Age taxes), податки на утримання недієздатних або обмежено дієздатних осіб (англ. – Survivors taxes), обов'язкові платежі на медичне страхування (англ. – Hospital Insurance taxes), обов'язкові страхові платежі на випадок втрати працездатності (англ. – Disability Insurance taxes). Зазвичай вказані платежі, порядок справляння яких регламентується ПК та Актом про федеральні страхові внески (англ. – Federal Insurance Contribution Act (FICA)), іменують податками на соціальне страхування.

2. Федеральні податки по безробіттю, адміністрування яких регулюється Актом про федеральні податки по безробіттю (англ. – Federal Unemployment Taxes Act (FUTA)), стягуються у вигляді відсоткового відрахування від загального фонду заробітної плати, затвердженого роботодавцем. Безпосередньо федеральна складова цих податків є незначною, оскільки до 90% коштів, що надходять до федерального бюджету у вигляді податків по безробіттю, розподіляється між бюджетами штатів та спрямовується на виконання місцевих соціальних програм.

3. Суми прибуткового податку, що утримуються із заробітної плати працівника та перераховуються до СВД. Ці обов'язкові платежі не слід ототожнювати з федеральними прибутковими податками, що обчислюються і сплачуються безпосередньо платниками – фізичними особами з будь-яких інших доходів, отримання яких не пов'язане з виконанням постійних трудових повноважень. Найчастіше базою оподаткування тут виступають такі джерела грошових надходжень: дивіденди на акції, орендні платежі, прибуток від здійснення

біржових операцій, отримане у спадщину або за договором дарування майно, винагороди за виконання робіт та надання послуг. У цьому випадку юридичний і фактичний платники прибуткового податку співпадають. Ухилення від сплати або умисна несплата таких платежів кваліфікуються відповідно за § 7201 чи § 7203 ПК.

Для порівняння: за чинним (фінансовим, соціальним) законодавством України страхові внески вилучені із системи оподаткування, а питання про кримінально-правову оцінку ухилення від їх сплати належить у вітчизняній доктрині до числа дискусійних і неоднозначно вирішуваних [43, с.63–75].

§ 7215 ПК, передбачає наявність трьох специфічних елементів злочину: 1) безпосередньо податковий агент або уповноважена ним особа повинна була згідно із законодавством нараховувати, утримувати та сплачувати вказані вище податки із зарплат; 2) відповідна особа була належним чином повідомлена про необхідність виконання таких обов'язків; 3) належні дії не було виконано; при цьому відсутні обставини, які платник не міг контролювати [62, с.110].¹

Згідно із п. 2 ч. “а” § 7512 ПК, СВД повинна спочатку повідомити роботодавця про необхідність виконання податкових обов'язків шляхом вручення письмового повідомлення уповноваженій особі особисто. Якщо податковим агентом виступає юридична особа, то вручення повідомлення уповноваженому працівникові буде розцінюватись як повідомлення самої корпорації. Як повідомлення використовується офіційно затверджена СВД форма 2481 – так зване Повідомлення для спеціального перерахування податків (англ. – Notice to Make Special Deposits of Taxes). Одержувач цього документа повинен обов'язково поставити на ньому свій підпис, що підтверджує факт визнання обов'язку нарахувати і сплатити належні податкові платежі.

Примітка.

Водночас у ч. “b” § 7215 ПК закріплено примітку, згідно з якою недостатність коштів для перерахування на спеціальний банківський рахунок, що виникла одразу після виплати заробітної плати працівникам, не повинна розглядатися як обставина, що перебуває поза контролем податкового агента або уповноваженої ним особи. Апеляційний суд п'ятого округу у справі США проти Рандольфа (1979 р.) роз'яснив, що поняття “обставина поза контролем” не повинно тлумачитися занадто широко. До найбільш типових чинників, що унеможливають притягнення роботодавців до кримінальної відповідальності за § 7215 ПК, суд відніс: заволодіння коштами підприємства одним із його працівників шляхом вчинення крадіжки або шахрайства; знищення або істотне пошкодження матеріальних активів суб'єкта господарської діяльності через пожежу або стихійне лихо; нездатність банківської установи, у якій обслуговується роботодавець, здійснити своєчасне зарахування податкових платежів на спеціальний банківський рахунок на користь федерального бюджету [291].

Відсутність підпису особи на першому екземплярі повідомлення за умови доведення факту отримання не виключає можливість кримінального переслідування за § 7215 ПК. Крім того, роботодавець повинен здійснювати податкові перерахування щомісячно, а також подавати до місцевого відділення СВД форму 720 – декларацію про утримання федеральних податків за квартал (англ. – Quarterly Federal Excise Tax Return) або форму 941М – щомісячну федеральну податкову декларацію роботодавців (англ. – Employer’s Monthly Federal Tax Return). Вимоги, зазначені у повідомленні, не можуть бути відхилені та залишаються у силі до того моменту, поки роботодавець не отримає інше повідомлення від директора місцевого управління СВД (англ. – IRS District Director) – про скасування податкових зобов’язань [244, с.85–86].

Встановлення ознак суб’єкта злочину, передбаченого § 7215 ПК, інколи на практиці викликає труднощі. Хоча матеріали кримінальних податкових справ цієї категорії зазвичай містять посилання на термін “роботодавець”, в офіційному тексті кримінально-правової заборони вживається поняття “особа”. § 7343 ПК розкриває зміст останнього для цілей кваліфікації за § 7215 ПК: це – посадова особа або рядовий працівник партнерства.¹

Відсутність підпису уповноваженої особи на виданих зарплатних чеках не виключає застосування § 7215 ПК, оскільки кримінальна відповідальність за неутримання податків впливає з факту виконання особою повноважень щодо розпорядження грошовими фондами підприємства.²

При кваліфікації протиправних дій за § 7215 ПК застосовуються й інші критерії віднесення тих чи інших осіб до кола суб’єктів передбаченого цією нормою злочину. Наприклад, американські бухгалтерські та податкові

Примітки:

¹ Апеляційний суд сьомого округу у справі МакМаллена (1975 р.) розширив межі офіційного тлумачення терміну “особа”, зазначивши, що це поняття включає і тих працівників, які вирішують або суттєво впливають на вирішення питань фінансового характеру [284]. Таким чином, якщо обвинувачений мав повноваження щодо керівництва фінансовою політикою компанії, він повинен визнаватися суб’єктом розглядуваного злочину.

² У справі США проти Стівенсона (1982 р.) обвинувачені – президент та віце-президент корпорації вимагали закриття кримінальної податкової справи за § 7215 ПК на тій підставі, що обвинувачення у неперерахуванні прибуткових податків із доходів найманих працівників було висунуто проти них особисто, у той час як фактичним роботодавцем була юридична особа – корпорація. Суд, відхиливши ці доводи, визнав обвинувачених суб’єктами злочину у контексті § 7215 ПК на тій підставі, що за ними були офіційно закріплені спеціальні повноваження щодо здійснення вчасних перерахувань утриманих сум податків [298].

стандарти дозволяють суб'єктам господарської діяльності обирати один із двох способів нарахування та утримання податків із доходів найманих працівників: 1) безпосередньо від імені юридичної особи; 2) уповноваженими посадовими особами комерційної структури.¹

Для встановлення наявності обов'язку утримувати податки на зайнятість необхідно довести, що ці податкові відрахування відносяться саме до зарплат найманих працівників. Вимагається наявність стійких трудових правовідносин між обвинуваченим та його найманими працівниками. У такому разі вирішальне значення має встановлення права роботодавця контролювати трудову діяльність найманих працівників. Це право має включати контроль не лише за кінцевим результатом праці, а й за засобами досягнення цього результату. Тобто необхідно встановити, що підлеглі роботодавця були саме найманими працівниками, а не особами, які працюють на підставі цивільно-правових угод на виконання певних робіт чи надання послуг.

Таким чином, США належать до тієї групи країн, законодавство яких містить спеціальні приписи про кримінальну відповідальність податкових агентів. У КК України подібна норма відсутня, а зловживання податкових агентів визнаються наразі різновидом передбаченого ст. 212 КК ухилення від сплати податків (п. 7 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів”). Відомо, що засноване на зміні термінології регулятивного законодавства роз'яснення Пленуму ВСУ з цього питання піддано критиці окремими науковцями і практичними працівниками, що, на наше переконання, є свідченням конструктивних вад кримінального закону. Як варіант вирішення вказаної кримінально-правової проблеми у доктрині висунута обґрунтована пропозиція про доповнення КК України статтею під назвою “Неперерахування податковим агентом

Примітка.

У справі США проти Меррівезера (1971 р.) суд встановив, що податкові обов'язки роботодавця повинна була виконувати корпорація (як юридична особа). Однак до кримінальної відповідальності притягли президента цієї юридичної особи Меррівезера, який своїми порадами і активними діями спричинив протиправні наслідки у вигляді неутримання та неперерахування корпорацією податків із доходів працівників. А згідно з § 2 КК США підбурювач та пособник притягуються до кримінальної відповідальності нарівні з виконавцем злочину [283].

податків і зборів” [42, с.128–140, 380–381, 409–410]. У доречності такої законодавчої новели переконує й ознайомлення з відповідним кримінально-правовим досвідом США.

2.3. Подання завідомо перекрученої податкової звітності: аналіз складів злочину

§ 7206(1) ПК, який передбачає кримінальну відповідальність за подання перекрученої податкової звітності, поряд із нормою про злочинне ухилення від оподаткування залишається одним із найбільш дієвих кримінально-правових знарядь у розпорядженні представників державного обвинувачення у боротьбі з податковою злочинністю. На наш погляд, юридичний аналіз цього складу злочину буде вельми актуальним і певною мірою корисним для сучасної науки кримінального права України. Відомо, що загальна повага до закону і, зокрема, податкова культура українських громадян поки що залишається на низькому рівні і, відповідно, випадки шахрайства з податковою документацією, як свідчить звернення до матеріалів правозастосовної практики, трапляються досить часто.

Згідно з офіційним текстом § 7206(1) ПК, будь-яка особа, котра умисно складає та підписує будь-яку декларацію, звіт або інший документ, що містить у своїй структурі письмове застереження про санкції за неправдиве звітування, якщо особа не вважає вказаний документ правильним щодо будь-якого матеріального факту, буде визнана винною у вчиненні тяжкого злочину (фелонії) та буде оштрафована на суму до 250 тис. дол. (500 тис. дол. для корпорацій) та (або) позбавлена волі на строк до трьох років, а також повинна буде сплатити судові витрати [185].¹

Як впливає зі змісту § 7206(1) ПК, суспільна небезпека шахрайства з податковою звітністю визначається не лише фактичним ненадходженням

Примітка.

У справі США проти Грінберга (1984 р.) апеляційний суд другого округу прямо зазначив, що основним призначенням § 7206(1) ПК є протидія поданню неправдивої податкової інформації, через що СВД не може здійснити перевірку правильності поданих декларацій та інших звітів [271].

коштів до федерального бюджету, а й низкою інших обставин: латентністю відповідної поведінки, її поєднанням із вчиненням інших суспільно небезпечних діянь, легальністю або нелегальністю об'єкта оподаткування, вчиненням діяння одноособово чи групою осіб за попередньою домовленістю, наявністю судимості тощо. У цьому полягає один із специфічних підходів американського законодавця, спрямований на створення кримінально-правових приписів, які б всебічно захищали систему оподаткування від різних за умовами та способами вчинення, але близьких за характером і ступенем суспільної небезпеки протиправних посягань [196, с.337-343].

Прикладом передбаченого у тексті § 7206(1) ПК застереження про санкції за неправдиве звітування може слугувати наведене у декларації з податку з доходів фізичної особи (податкова форма 1040-A) формулювання такого змісту: “Усвідомлюючи санкції за надання неправдивої інформації, я заявляю, що уважно ознайомився зі змістом цієї декларації та додатків до неї й повністю впевнений у їх правильності, достовірності та точному зазначенні усіх сум та джерел прибутку, що я отримав у податковому році. Заява податкового помічника (про правдивість інформації) повністю ґрунтується на поданій йому інформації” [191]. Після цього застереження на бланку декларації повинен ставитися підпис безпосереднього платника та підпис податкового консультанта, якщо він складав звітність за дорученням платника. Таким чином, у разі виявлення федеральним податковим органом неправдивої інформації у змісті декларації, письмове застереження про санкції за неправдиве звітування виконує роль правової презумпції того, що на момент підписання декларації платник усвідомлював її неправдивість. У прибуткових деклараціях корпорацій (форми 1120-A та 1120-S) містяться аналогічні за змістом застереження [140, с.251].

Оскільки склад злочину, передбаченого § 7206(1) ПК, не потребує обов'язкового доведення податкової недоїмки, вказана кримінально-правова норма застосовується у тих справах, де: 1) взагалі відсутня податкова недоїмка; 2) податкова недоїмка є незначною для інкримінування інших кримінально-правових приписів (наприклад, § 7201 ПК – загальної норми, що передбачає

санкції за спробу ухилення від сплати федеральних податків, поєднану із вчиненням умисних дій, спрямованих на приховування факту несплати обов'язкових платежів), але при цьому інші обставини справи свідчать про злочинну поведінку; 3) представники обвинувачення переконані у тому, що податкова недоїмка існує, однак довести її точну суму практично неможливо.

Найчастіше злочинним діянням, що охоплюється § 7206(1) ПК, виступає саме подання неправдивої податкової декларації. Взагалі під декларацією американські юристи розуміють форму фіксації податку з доходів, у якій фізична чи юридична особа вказує розмір одержаного доходу, відрахування та пільги та з якої обчислюється сума належного до сплати податку. Неправдивою визнається податкова декларація, яка невірно відображає показники доходу або у якій невірно обчислена сума податку [194, с.280,707]. Аналізована норма застосовується й у тому разі, коли податкова звітність подається в електронному вигляді. Американське законодавство передбачає, що паперові та електронні документи, за умови дотримання правил їх складання та оформлення, мають ідентичну юридичну силу. Із цього випливає, що ці два типи носіїв інформації, у т. ч. податкової, можуть однаково слугувати підставою для кримінального переслідування за § 7206(1) ПК.

Обов'язковими елементами аналізованого складу злочину є такі: 1) обвинувачений склав та підписав декларацію, звіт або інший документ, який був завідомо неправдивим щодо будь-якого матеріального факту; 2) декларація, звіт або інший документ містили письмове застереження про санкції за надання завідомо неправдивої інформації; 3) обвинувачений заздалегідь знав, що декларація, звіт або інший документ є помилковими щодо будь-якого матеріального факту; 4) обвинувачений умисно підписав завідомо неправдиву декларацію, звіт або інший податковий документ.

§ 7206(1) ПК встановлює, що хибне свідчення саме по собі вже є злочином, тобто, якщо використати вітчизняну кримінально-правову термінологію, це діяння належить до злочинів із формальним складом. Показово, що американські юристи неофіційно називають аналізовану норму кримінальним податковим статутом про порушення свідчень. Згідно із загальними

положеннями так званого традиційного права про надання свідчень (англ. – traditional perjury law) – зібрання процесуальних норм федерального законодавства, що регулюють порядок надання свідчень у цивільних та кримінальних судових процесах за участю журі присяжних, корпорації не здатні скоїти лжесвідчення, оскільки юридична особа об'єктивно не здатна заприсягнутись говорити і наводити у документах лише правдиві відомості. Однак корпорація все ж підлягає кримінальному переслідуванню на підставі § 7206(1) ПК, оскільки, по-перше, офіційний текст цієї норми прямо передбачає кримінальну відповідальність “будь-якої особи” – як фізичної, так і юридичної, і, по-друге, § 7701(a)(1) ПК встановлює, що терміном “особа” охоплюється і корпорація. Взагалі коло суб'єктів, які можуть притягуватись до кримінальної відповідальності за вчинення аналізованого злочину, є вельми широким. Окрім власне платників податків, це можуть бути податкові помічники – професійні аудитори або юристи, які допомагають скласти декларацію чи складають її замість платника.¹

Подання неправдивої, але водночас і непідписаної декларації, за відсутності інших ознак кримінально караної поведінки, не може кваліфікуватися за § 7206(1) ПК. Це пояснюється тим, що акт підписання декларації, звіту або іншого документа є одним із чотирьох обов'язкових елементів розглядуваного складу злочину. У той же час непідписана декларація може бути підставою для кримінального переслідування за § 7201 ПК, який передбачає відповідальність

Примітка.

У справі США проти Бадвана (1981 р.) обвинувачений заявив, що не складав неправдиву податкову декларацію, як цього вимагає § 7206(1) ПК, оскільки вказаний документ було підготовлено його бухгалтером. Апеляційний суд четвертого округу не погодився із такою позицією. Як свідчили матеріали справи, бухгалтер Бадвана склав декларацію виключно на підставі інформації, наданої йому обвинуваченим, і вже після цього Бадван самостійно підписав і подав до СВД свою податкову звітність [250].

У справі США проти Шортт Екаунтансі Корп. (1986 р.) було встановлено, що найманий аудитор компанії склав та підписав для клієнта форму 1040 (декларацію з податку з доходів фізичних осіб), яка містила незаконні відрахування. Слідством було встановлено, що джерелом таких відрахувань була незаконна схема зменшення податкових зобов'язань, яку обвинуваченому продав керівник аудиторської фірми. При поданні апеляційної скарги на рішення суду першої інстанції представники обвинуваченої аудиторської фірми заявили, що податковий помічник (у даному випадку – аудитор) не може “скласти” декларацію у контексті відповідальності за § 7206(1) ПК. Безпосередньо платник податків, а не помічник зобов'язаний, згідно із цією нормою, зареєструвати свою податкову декларацію. Апеляційний суд відхилив таку аргументацію, зазначивши наступне: кримінальні санкції, вказані у § 7206(1) ПК, ґрунтуються не на обов'язку платника задекларувати. Навпаки, § 7206(1) ПК передбачає кримінальну відповідальність за умисне порушення будь-якою особою письмового застереження про санкції за надання неправдивої інформації, що зазначене на кожному бланку федеральної податкової декларації [296].

за ухилення від сплати федеральних податків. Для цього необхідно довести, що обвинувачений самостійно та умисно подав до СВД таку непідписану декларацію з метою приховати від контролюючих органів своє податкове зобов'язання [224, с.903–907].

Якщо платник податків подає декларацію або інший документ, у якому відсутнє письмове застереження про санкції за надання хибної інформації, кримінальне переслідування за § 7206(1) ПК виключається. У цьому випадку відсутній один із елементів складу злочину, а саме письмове попередження про санкції за подання хибної інформації у декларації. У такій ситуації, залежно від конкретних обставин справи, можливе застосування § 7201 ПК (ухилення від сплати федеральних податків) або загального § 1001 КК США (надання завідомо неправдивих звітів), для інкримінування якого наявність письмового застереження взагалі не вимагається [223, с.263–283].

Для кваліфікації дій платника податків за § 7206(1) ПК необхідно встановити хоча б один епізод зазначення неправдивої інформації у податковому документі. При цьому, якщо, наприклад, декілька змістовних частин декларації (сума отриманих дивідендів від банківського депозиту, прибуток від участі у підприємницьких структурах, дозволена сума податкових пільг тощо) є недостовірними, достатньо встановити хоча б один сфальсифікований елемент у звітності. Це загальне правило поширюється і на ситуацію, коли обвинувачений не включив декілька показників до своєї декларації. Якщо декларація містить дві або більше неправдиві частини, які відрізняються між собою за характером витребуваної інформації, журі присяжних повинне встановити умисел обвинуваченого на фальсифікацію хоча б одного розділу звітного документу. Американські суди застосовують два процесуальні тести (правила), за допомогою яких встановлюється так званий матеріальний (фінансовий) критерій поданої інформації. Згідно з вимогами першого тесту, будь-яка інформація, необхідна для повного та правильного обчислення суми податкового зобов'язання, вважається матеріальною. Другий

тест призначений встановити, чи могла представлена у декларації неправдива інформація вплинути на правильне нарахування належних до сплати федеральних податків та перевірку задекларованої суми податку працівниками СВД [185].

Оскільки податкова недоїмка не є обов'язковим елементом розглядуваного складу злочину, її не потрібно встановлювати окремо. Метою § 7206(1) ПК є законодавче закріплення кримінального покарання за подання у податкових деклараціях завідомо неправдивих даних незалежно від наслідків такого шахрайства. Інколи сторона захисту намагається продемонструвати, що мала місце переплата податку. Важливість цього доказу треба оцінювати, виходячи з фактичних обставин кожної конкретної кримінальної справи. Якщо проведене дослідження матеріалів вказує лише на відсутність податкової недоїмки, це не повинно братись до уваги судом, оскільки недоїмка не є обов'язковим елементом злочину у плані кваліфікації за § 7206(1) ПК. Водночас доказ відсутності податкового боргу повинен враховуватись судом, якщо він свідчить про відсутність шахрайського умислу у діях платника, наприклад, при помилці, неувважності, казусі, повній довірі своєму аудиторіві. Найбільш типові ситуації, що свідчать про факт порушення § 7206(1) ПК за відсутності податкової недоїмки, відображені у додатку Є.

Умисел є обов'язковим елементом складу злочину, передбаченого § 7206(1) ПК. Згідно з офіційним тлумаченням ВС США, до якого ми вже звертались на попередніх сторінках роботи, умисел – це добровільне, цілеспрямоване порушення відомого юридичного обов'язку [176]. Таким чином, злочин, передбачений § 7206(1) ПК, полягає в умисному складанні та підписанні завідомо неправдивої податкової декларації або іншого звіту при усвідомленні існування кримінальних санкцій за надання завідомо неправдивих даних. Необхідно встановити, що обвинувачений виконав певну дію, тобто підписав податкову декларацію, усвідомлюючи її неправдивість і тим самим порушуючи вимоги фіскального законодавства. Якщо злочин, передбачений

§ 7206(1) ПК, скоєно корпорацією, потрібно встановити специфічну ознаку умислу – так званий колективний намір.¹

Відповідно до положень американського податкового законодавства, у спеціально обумовлених випадках платник може подати виправлену декларацію після подання першої, що містила помилки. Цілком закономірно постає питання: чи має місце порушення § 7206(1) ПК у тому випадку, якщо виправлена податкова декларація була подана вже після подання неправдивої? Як роз'яснив апеляційний суд другого округу у справі США проти Даєра (1990 р.), подання другої (виправленої) декларації не може автоматично свідчити про умисел платника на відображення хибних даних у першій декларації [265] і потребує представлення відповідних доказів. Наприклад, подання виправленого податкового звіту може вказувати на те, що платник відтепер усвідомлює неправдивість інформації, наведеної у першій декларації, однак під час першого подання не усвідомлював цю обставину. Таким чином, в аналогічних ситуаціях, за відсутності інших доказів, що підтверджують умисел на шахрайство, діє презумпція допущення помилки, що, відповідно до положень сучасної кримінально-правової доктрини США, звільняє від відповідальності.

Проведений юридичний аналіз ознак податкового злочину, описаного у § 7206(1) ПК, зайвий раз демонструє позитивне сприйняття американським законодавцем та правозастосовувачем ідеї податкового шахрайства, яке

Примітка.

У згаданій вище справі США проти Шортт Екаунтансі Корп. (1986 р.) найманий працівник обвинуваченої корпорації склав та підписав для клієнта податкову декларацію. Цей документ містив вказівку на незаконні відрахування від об'єкта оподаткування, які виникли внаслідок використання шахрайської податкової схеми, придбаної клієнтом у керівника обвинуваченої фірми. Аудитор, який безпосередньо складав декларацію, усю необхідну податкову інформацію отримував від керівника, а тому не знав про незаконну природу відрахувань. Апеляційний суд дев'ятого округу встановив, що відсутність злочинного наміру у діях працівника аудиторської компанії щодо складання та підписання неправдивої декларації не звільняє від відповідальності за § 7206(1) ПК саму компанію, оскільки її офіційний представник (керівник) діяв умисно. Поєднання елемента умислу у діях керівника та факту безпосереднього складання й підписання неправдивої декларації працівником було визнано судом достатнім для інкримінування корпорації § 7206(1) ПК. Суд зазначив, що встановлення відсутності умислу у цій та аналогічних справах призвело б до того, що професійні аудиторські фірми, які займаються складанням податкових декларацій для своїх клієнтів, могли б просто уникати кримінальної відповідальності за § 7206(1) ПК. Наприклад, такі компанії взяли б за правило передачу якомусь рядовому працівникові заповнену декларацію для підписання, не надаючи при цьому всієї інформації, необхідної для обґрунтування прибутків і витрат. Відповідно, на підставі справи США проти Шортт Екаунтансі Корп. було створено правовий прецедент, згідно з яким корпорація підлягає кримінальній відповідальності за § 7206(1) ПК у тому разі, якщо посадова особа – представник компанії умисно порушує положення цього параграфу [296].

знаходить свій зовнішній прояв у введенні в оману компетентних органів державної влади, у першу чергу СВД. Вважаємо, що таке розуміння сутності і специфіки протиправних посягань на систему національного оподаткування повинно слугувати додатковим аргументом на користь ідеї законодавчого закріплення норми про податкове шахрайство і в нашій державі.

Наприкінці цього підрозділу роботи пропонуємо стисло розглянути юридично значущі ознаки § 7206(4) ПК, що описує приховування та інші види зловживань із податковим боргом та за своїм змістом є тісно пов'язаним із проаналізованим вище § 7206(1) ПК. Відповідно до офіційного тексту § 7206(4) ПК, будь-яка особа, котра фактично переміщує, передає іншій особі на зберігання чи іншим чином приховує або сприяє переміщенню, передачі іншій особі на зберігання чи приховуванню іншим чином будь-якого майна, визнаного об'єктом оподаткування чи предметом примусового стягнення на підставі § 6331 ПК, з метою ухилення або перешкоджання встановленому порядку нарахування та сплати федеральних податків буде визнана винною у вчиненні тяжкого злочину (фелонії) та буде оштрафована на суму до 250 тис. дол. (500 тис. дол. для корпорацій) та (або) позбавлена волі на строк до трьох років, а також повинна буде сплатити судові витрати [185].¹ Таким чином, США можна віднести до тієї групи країн, в яких відносини, пов'язані із забезпеченням погашення податкового боргу, взяті під спеціальну кримінально-правову охорону.

§ 6331 ПК, на який зроблене посилання у тексті аналізованої норми із бланкетною диспозицією, містить загальні положення щодо порядку накладення примусового стягнення на майно податкового боржника. Зокрема, частина (а) цієї норми уповноважує секретаря місцевого відділу СВД видати наказ про примусове стягнення майна, що перебуває у власності неплатника

Примітка.

Цікаво, що попередня редакція § 7206(4) ПК, а саме § 3321(а) Податкового кодексу 1939 р., з самого початку застосовувалася переважно у кримінальних справах, пов'язаних з реалізацією алкогольних напоїв без сплати акцизного збору. Конгрес США у Податковому кодексі 1954 р. розширив сферу застосування § 7206(4) ПК, включивши до диспозиції цієї норми вказівку на альтернативну форму вчинення злочинного посягання, а саме – на приховування майна, яке підлягає примусовому стягненню для погашення податкового боргу платника.

податків, по закінченню 10 днів починаючи з дня оголошення боржнику останньої вимоги погасити заборгованість. При цьому наказ про примусове стягнення майна повинен бути доведений до відома особи не раніше ніж за 30 днів до початку цієї процедури. У переважній більшості випадків предметом примусового стягнення стають суми одержаного доходу, кошти на банківських рахунках, об'єкти нерухомості, а також рухоме майно.

Важливим моментом, що прямо впливає на кримінально-правову оцінку приховування активів від оподаткування, є встановлення часу вчинення зазначених у диспозиції § 7206(4) ПК дій. Якщо переміщення, передача та інші аналогічні дії стосовно підконтрольного майна вчинюються до повідомлення боржникові про наявний у нього податковий борг, це ще не є свідченням наявності в його поведінці злочинного умислу. Такі дії можуть кваліфікуватись за § 7201 ПК як ухилення від сплати податків, однак лише у разі встановлення, що платник мав заздалегідь обдуманий злочинний намір. Якщо ж особу повідомлено у встановленому законом порядку про податковий борг і можливість примусового стягнення активів у разі його непогашення, дії обізнаного платника, спрямовані на виведення свого майна з-під “прицілу” податківців, можуть свідчити про його намір ухилитись у такий спосіб від виконання податкового зобов'язання.

В Україні незаконне проведення операцій з активами, що перебувають у податковій заставі або на які накладено адміністративний арешт, тобто діяння, які можна розглядати як аналог тих, що передбачені § 7206(4) ПК США, за наявності до цього підстав слід кваліфікувати за ст. ст. 364 (365), 192 КК України. Приєднуємось до послідовно висловленої в юридичній літературі (П. П. Андрушко, Н. О. Гуторова, О. О. Дудоров та інші) позиції, згідно з якою така кваліфікація діянь, які фактично є посяганнями на систему оподаткування, не є вдалою. Непридатність зазначених кримінально-правових заборон для реагування на зловживання, пов'язані із погашенням податкового боргу, вбачається як у невиправданій диференціації кримінальної відповідальності, так і в неохопленні диспозиціями вказаних норм КК України

всього спектру можливих правопорушень. Вирішення розглядуваної проблеми справедливо вбачається у включенні до КК України окремої норми про відповідальність за непогашення податкового боргу [41, с.24], і наведений вище аналіз § 7206(4) ПК США переконує у доречності такої наукової пропозиції.

2.4. Протидія податковому адмініструванню як різновид злочинної поведінки платника податків

Посягання на порядок виконання податковими органами своїх функцій визнається злочинним діянням за законодавством багатьох цивілізованих країн світу. Проблема запровадження в Україні кримінальної відповідальності за правопорушення, що посягають на виконання податковими органами своїх функцій, частково розглядалася Р. Ю. Гревцовою [28, с.99]. У цьому контексті пропонуємо проаналізувати досвід США, де на проблему кримінально-правової оцінки дій платників, які втручаються у діючий порядок податкового адміністрування, останнім часом звертається значна увага з боку як представників правоохоронних органів, так і науковців.

§ 7212(a) був включений Конгресом США до ПК з метою протидіяти злочинному втручання у порядок проведення податкових розслідувань агентами СКР СВД. Однак фактичний зміст цієї норми свідчить про те, що вона покликана охороняти широке коло владних повноважень державних службовців від різноманітних протиправних способів протидії належному порядку адміністрування федеральних податків.

Офіційний текст § 7212(a) ПК передбачає, що будь-яка особа, котра шляхом пропонування хабара або із застосуванням сили чи погрозою її застосування (включаючи будь-який лист або інший носій інформації погрозувального змісту), прагне залякати або перешкодити посадовій особі або працівникові сфери державного управління США, який постійно або тимчасово виконує професійні обов'язки за цим розділом (йдеться про розділ 26 ЗС США, тобто ПК), або у будь-який інший протиправний спосіб протидіє чи намагається

протидіяти належному порядку реалізації положень цього розділу, буде у разі засудження оштрафована на суму до 250 тис. дол. та (або) позбавлена волі на строк до трьох років, а також повинна буде сплатити судові витрати.

З урахуванням кола наслідків, що настають через злочинну поведінку платника податків, у § 7212(a) ПК можна умовно виокремити дві частини. Перша криміналізує застосування або погрозу застосування насильства щодо державних службовців США, які реалізують офіційні повноваження з виконання приписів ПК. Друга частина параграфу, яку американські юристи умовно іменують “комплексною нормою”, забороняє будь-які дії, що припиняють, перешкоджають встановленому порядку адміністрування федеральних податків або лише спрямовані на припинення чи перешкодження діяльності, пов’язаної з виконанням положень ПК.¹

Характерною особливістю розглядуваної норми є те, що вона певною мірою дублює положення інших кримінальних податкових статутів (зокрема, § 7201, § 7203, § 7206(1) ПК). Передбачені цими нормами самостійні злочини в свою чергу можуть визнаватись способами незаконного втручання у порядок адміністрування федеральних податків. Тому до недавнього часу представники державного обвинувачення США досить рідко звертались до застосування розглядуваного параграфу, керуючись принципом конкуренції загальної та спеціальних норм. Так, якщо платник не надавав співробітникам СВД документи бухгалтерського обліку, маючи на меті перешкодити проведенню аудиторської перевірки, суд міг кваліфікувати його дії за § 7201 ПК як спробу ухилення від сплати федеральних податків. Однак інколи важко довести всі елементи складів податкових злочинів, наприклад, встановити наявність податкової недоїмки для застосування норми про відповідальність за ухилення від сплати податків. Причиною цьому може бути, зокрема, знищення або

Примітка.

Апеляційний суд одинадцятого округу, обґрунтовуючи законодавчі цілі Конгресу США при запровадженні § 7212(a) ПК, зазначив, що американська система оподаткування будується переважно на принципі добровільного виконання платниками фіскальних обов’язків. У зв’язку з цим важливим чинником є наявність спеціальної кримінально-правової норми, яка б утримувала платників податків а також їх помічників від отримання незаконних переваг шляхом здійснення протиправних посягань на податкові правовідносини [185].

протиправна відмова платника надати коректну документацію для проведення перевірки. Тому, дещо із запізненням побачивши у § 7212(a) ПК реальне правове знаряддя для кримінального переслідування осіб, які прагнуть незаконно вплинути на порядок функціонування податкової системи, представники державного обвинувачення США, користуючись широкими дискреційними повноваженнями, почали більш активно застосовувати вказаний параграф у правозастосовній діяльності [244, с.71]. Наразі § 7212(a) ПК, окрім свого прямого призначення – протидії незаконному втручанню у порядок виконання положень податкового законодавства, частково виконує роль резервної норми щодо інших приписів про відповідальність за вчинення податкових злочинів.

Політика ПП Міністерства юстиції США щодо порядку застосування § 7212(a) ПК закріплена в ухваленій у 1989 р. директиві цього відомства № 77 [186]. За загальним правилом, дії винного платника слід кваліфікувати за цим параграфом у тих випадках, коли суспільно небезпечна поведінка платника мала місце вже після подання до СВД податкової звітності, оскільки цей склад податкового злочину був первісно сконструйований законодавцем для попередження випадків злочинного припинення чи перешкоджання проведенню податкових розслідувань або перевірок. Крім того, ця норма може застосовуватися у випадках, коли мають місце спрямовані на існуючий порядок податкового адміністрування протиправні діяння, поєднані із незаконними махінаціями третіх осіб із податковою звітністю. У такий спосіб закріплюється кримінальна відповідальність податкових помічників і консультантів [60, с.124].

Однак сфера застосування § 7212(a) ПК не обмежується випадками втручання у хід податкових перевірок, коли декларацію вже подано до СВД. Так, допомога платникам податків, яка надається під час подання завідомо неправдивих декларацій або вчинення інших подібних дій з метою ускладнити проведення аудиторських перевірок, вважаються типовими ситуаціями, що

потребують кримінально-правової оцінки за § 7212(a) ПК.¹

Механізм злочинної поведінки платника податків та інших “зацікавлених” осіб підпадає під дію § 7212(a) ПК тільки за наявності трьох специфічних елементів у їх сукупності: 1) особа прагне здійснити втручання у діючий порядок податкового адміністрування; 2) особою було зроблено хоча б одну спробу, спрямовану на реалізацію цього злочинного наміру; 3) втручання було протиправним. Для встановлення змісту таких елементів, як прагнення, перешкоджання і протиправність, суди звернулись до практики застосування схожих кримінально-правових норм про відповідальність за втручання у порядок здійснення правосуддя. Ці параграфи складають окрему главу 73 КК США, яка має назву “Протидія правосуддю”. Так, § 1503 КК США криміналізує протиправні посягання на осіб, які виконують процесуальні функції у кримінальних і цивільних судових справах, – присяжних, свідків, захисників, обвинувачів, суддів та ін. § 1510 КК США, який має назву “Протидія кримінальним розслідуванням”, передбачає відповідальність осіб, які шляхом вчинення протиправних дій заважають або унеможливають отримання слідчим будь-якої інформації стосовно розслідуваного злочину [243, с.17–18].

Поняття “протиправний спосіб” у контексті застосування § 7212(a) ПК означає дію або сукупність дій з метою отримання незаконних переваг, пільг або грошових винагород для себе чи інших осіб.²

Примітки:

¹ У справі США проти Мітчела (1993 р.) апеляційний суд четвертого округу постановив, що § 7212(a) ПК покликаний попереджувати будь-які спроби втручання у діючий порядок податкового адміністрування та повинен тлумачитись широко, охоплюючи всі можливі способи та схеми незаконного втручання [286].

У справі США проти Дікстра (1993 р.) обвинувачений з метою помститися службовцям СВД, які здійснювали процедуру примусового стягнення його активів для погашення податкового боргу, надіслав їм фіктивні податкові повідомлення за формою 1099 (у ній декларуються джерела походження суми прибутку, одержаного не за основним місцем роботи, а також обчислюється сума належного до сплати федерального податку на прибуток фізичних осіб [206]). У цих звітах обвинувачений зазначив, що сплатив податківцям винагороди за нібито надані послуги, а потім повідомив керівництво місцевого відділення СВД про те, що ряд службовців цієї установи не сплатили прибутковий податок із фіктивно задекларованих винагород. Крім того, він вимагав від СВД грошову винагороду за надану інформацію, яка насправді була неправдивою. У вирокі суду було зазначено, що ця особа вчинила злочин, передбачений § 7212(a) ПК, оскільки мала на меті забезпечити для себе незаконну фінансову перевагу шляхом здійснення замаху на: 1) примушування агентів СВД відмовитися від примусової конфіскації її нерухомості; 2) одержання винагороди за надання завідомо неправдивої інформації про несплату податків співробітниками СВД [266].

² Так, у справі США проти Вільямса (1981 р.) апеляційний суд восьмого округу залишив без змін обвинувальний вирок стосовно одного з обвинувачених, встановивши, що надання практичної допомоги під час складання та подання неправдивих звітів за формою W-4 (звіт платника – фізичної особи про право на податкові пільги) підпадає під ознаку прагнення протидіяти встановленому порядку дотримання податкового законодавства. У цьому випадку заборонена законом допомога іншій особі при складанні хибної декларації визнається способом протидії встановленому порядку нарахування і сплати федерального прибуткового податку з доходів фізичних осіб [300].

Як вже зазначалось вище, кількість способів порушення § 7212(a) ПК фактично є необмеженою. Таким чином, на прикладі цього припису можна побачити, що при конструюванні складів податкових злочинів знаходить своє вираження властивий американським податковим нормам принцип універсальності, коли тим чи іншим статутом охоплюються практично всі можливі випадки порушення певного кола обов'язків [290]. Водночас через наявність проблеми відмежування кримінально-правових норм у сфері оподаткування, а також відносно невелику кількість справ, порушуваних за § 7212(a) ПК, на практиці досить часто виникають труднощі, пов'язані із кваліфікацією дій винного платника за цією нормою, особливо у тих випадках, коли обвинуваченому одночасно інкримінується декілька інших параграфів, що описують склади податкових злочинів.¹

Примітка.

У справі США проти Келлі (1998 р.) судом було встановлено, що обвинувачений, юрист за фахом та досвідчений бізнесмен, уклав із корпорацією фіктивну угоду про надання консультативних послуг протягом 18 місяців на загальну суму 224,2 тис. дол. Корпорація здійснила авансову оплату послуг у повному розмірі. Однак пізніше з'ясувалось, що обвинувачений із самого початку не мав наміру виконувати зазначені у контракті роботи. Після отримання коштів він уклав іншу фіктивну угоду з підконтрольною йому корпорацією "Кондор" про переведення своїх обов'язків щодо виконання обумовлених робіт і права отримати винагороду за першим контрактом на цю юридичну особу. На час підписання другої угоди платник вже отримав грошові кошти, а отже, у корпорації "Кондор" фактично не було витрат для виконання вказаних у контракті робіт. Келлі надіслав до першої компанії лист із проханням оформити всю податкову документацію, пов'язану з цією угодою, на "Кондор". Йому було відмовлено, і на його ім'я була заповнена податкова декларація за формою 1099. Обвинувачений в індивідуальній податковій декларації зазначив повну суму отриманої винагороди, однак відніс її до складу витрат, оскільки раніше здійснив перерахування одержаної винагороди на користь "Кондора".

Під час проведення аудиторської перевірки з метою встановлення дотримання вимог податкового законодавства при оформленні вказаної вище угоди, обвинувачений Келлі пояснив, що відніс усю суму отриманої винагороди до складу витрат через те, що перевів її на адресу "Кондора", і що його корпорація не подала прибуткову декларацію за той рік. Під час наступної зустрічі платник стверджував, що корпоративна декларація все ж таки була складена. Однак під час проведення податкової перевірки корпорації було виявлено, що "Кондор" ніякої декларації не подала. Більше того, матеріалами справи було встановлено, що кошти у сумі 224,2 тис. дол. не були переведені на рахунок цієї юридичної особи. Таким чином, агент СВД, відповідальний за аудиторську перевірку, зробив висновок про фіктивність угоди між обвинуваченим і корпорацією "Кондор".

Келлі було пред'явлено обвинувачення за двома параграфами ПК: § 7206(1) – складання неправдивої податкової декларації шляхом невключення прибутку у сумі 224,2 тис. дол. і § 7212(a) – перешкоджання проведенню аудиторської перевірки шляхом представлення агенту СВД завідомо фіктивної угоди між обвинуваченим і підконтрольною корпорацією "Кондор". Обвинувачення за § 7206(1) ПК у процесі судового розгляду справи було знято за недостатністю доказів, однак Келлі був засуджений за § 7212(a) ПК. Федеральний апеляційний суд залишив вирок суду першої інстанції без змін. Оскаржуючи рішення суду першої інстанції, платник заперечував проти правильності кваліфікації його дій за § 7212(a) ПК, оскільки, на його думку, для застосування даної норми необхідно, щоб мало місце вчинення або погроза вчинення насильницьких дій по відношенню до службовця СВД. Цей аргумент було спростовано апеляційним судом, оскільки текст § 7212(a) ПК не містить обмежень щодо способів втручання у порядок податкового адміністрування. Наступним запереченням Келлі проти застосування щодо нього норми про незаконне втручання було те, що вирок суду першої інстанції суперечить директиві ПП Міністерства юстиції США про застосування § 7212(a) ПК у кримінальних податкових справах. Обвинувачений зробив посилання на директиву у частині заборони інкримінування норми про незаконне втручання у випадках, коли можлива кваліфікація конкретного порушення податкового законодавства за іншим статутом. Келлі вважав, що його дії підлягали кваліфікації за § 7201 ПК, що передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати федеральних податків. Апеляційний суд не підтримав таку позицію, зазначивши, що вказана директива ПП є документом внутрішнього користування і не закріплює процесуальні права для обвинуваченого. Крім того, згідно з матеріалами справи, представивши аудиторів СВД завідомо фіктивну угоду з корпорацією "Кондор", Келлі фактично вчинив більше, ніж просте ухилення від сплати федерального прибуткового податку. Метою такого вчинку було перешкодити виявленню перевіряючим вже реалізованої схеми ухилення від оподаткування. Внаслідок введення в оману агента СВД шляхом подання інформації про фіктивну угоду, проведення перевірки значно ускладнилося і зайняло набагато більше часу. Тому суд дійшов висновку, що внаслідок вказаних дій мало місце саме незаконне втручання у порядок проведення податкової перевірки, що також забороняється § 7212(a) ПК [273].

Наразі зауважимо, що, на відміну від універсального і певною мірою автономного підходу до конструювання параграфів про податкові заборони у кримінальному законодавстві США, в КК України злочини, що описані § 7212(a) ПК, передбачені не спеціальними, а загальними нормами, що розташовані у відповідних розділах Особливої частини КК України (зокрема, йдеться про розділ II “Злочини проти життя та здоров’я особи”, розділ XV “Злочини проти авторитету органів державної влади, органів місцевого самоврядування та об’єднань громадян”, розділ XVII “Злочини у сфері службової діяльності”). Вважаємо вітчизняний підхід до законодавчої регламентації кримінальної відповідальності за втручання в діяльність органів державної влади (у т. ч. фіскальних) більш вдалим через відсутність небажаної казуїстичності при конструюванні кримінально-правових заборон.

2.5. Особливості співвідношення норм про федеральні податкові злочини та легалізацію доходів, одержаних злочинним шляхом

Тривалий час у вітчизняній теорії кримінального права дискусійним залишається питання про можливість притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) із незаконно отриманих доходів. Ученими висловлюються різні точки зору з приводу впливу оподаткування доходів, одержаних злочинним шляхом, на застосування кримінально-правової норми про ухилення від сплати податків [42, с. 235–249]. У п. п. 4.2.16 п. 4.2. ст. 4 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” зазначається, що до складу загального місячного оподаткованого доходу включаються, зокрема, кошти або майно, отримані платником податків як хабар, викрадені чи знайдені як скарб у сумах, підтверджених обвинувальним вироком суду, незалежно від призначеної міри покарання.

У ст. 286 КК Хорватії 1997 р., наприклад, прямо вказується на те, що особа, яка вчиняє ухилення від сплати податків, внесків до пенсійного фонду чи фонду охорони здоров’я, надає недостовірні відомості у т. ч. про свої законно отримані

доходи або ж, будучи зобов'язаною це робити, не повідомляє про законно отриманий дохід чи предмет. Як бачимо, проблема оподаткування нелегальних доходів знаходить своє відображення і, можна сказати, однозначне вирішення безпосередньо у тексті кримінального закону. А. В. Савченко також пропонує безпосередньо у ч. 1 ст. 212 КК України уточнити, “чи можуть бути об'єктом оподаткування доходи злочинного походження” [134, с. 25]. На наш погляд, питання про оподаткування (або, навпаки, неоподаткування) доходів, одержаних злочинним шляхом, вочевидь, має вирішуватись (і вирішується в Україні) не кримінальним, а регулятивним (податковим) законодавством. Кримінально-правова оцінка ухилення від сплати податків із незаконних, у т. ч. злочинних доходів є похідною в тому плані, що: по-перше, за своєю галузевою належністю проблема оподаткування нелегальних доходів є не стільки кримінально-правовою, скільки фінансово-правовою; по-друге, про застосування ст. 212 КК України у такій ситуації є підстави вести мову лише у тому разі, коли регулятивне законодавство позитивно вирішує питання про оподаткування зазначених доходів і зобов'язує платника сплачувати з них податки.

На цьому фоні вважаємо за доцільне звернутись до відповідного американського досвіду, адже у США існує усталена традиція кримінально-правової оцінки випадків несплати податків із нелегальних доходів [37, с. 32–34].¹ Оскільки § 61 ПК передбачає, що оподаткуванню підлягають всі доходи незалежно від джерел їх походження, правоохоронні органи США досить успішно застосовують кримінально-правові норми про відповідальність за податкові злочини щодо тих осіб, які займаються злочинною діяльністю, пов'язаною з отриманням незаконних доходів (корупція, наркобізнес, організована злочинність тощо) [27, с. 46–47; 124].

Примітка.

Як вдало охарактеризував цей підхід ВС США, Конгрес уповноважений визнавати об'єктом оподаткування навіть ту діяльність, яку він прямо забороняє в нормах федерального кримінального законодавства. У разі, коли дохід одержано особою від протиправної діяльності, обов'язок встановлення податкової недоїмки автоматично перекладається з державного обвинувачення на платника податків. Матеріали федеральної судової практики називають, зокрема, такі види незаконної діяльності, доходи від якої підлягають оподаткуванню: незаконна реалізація алкогольних напоїв і тютюнових виробів, незаконне зайняття азартними іграми, давання грошей у борг, хабарництво, “відкати”, вимагання, надання незаконних послуг зі страхування, реалізація викраденого. Якщо ж податкову декларацію подано вчасно, на підставі належним чином оформлених документів, що підтверджують фінансові показники платника, а також якщо задекларовано весь дохід, то податкове шахрайство відсутнє, навіть у разі встановлення факту одержання доходу з незаконних джерел [165, с. 14–89].

Так, І. Д. Козочкін слушно зауважує, що федеральне законодавство про оподаткування дозволяє карати осіб, яким вдалось уникнути кримінальної відповідальності за одержання матеріальних благ у порушення місцевого законодавства шляхом вимагання, привласнення чужого майна, незаконної торгівлі спиртними напоями тощо. Подібні посягання неофіційно називають злочинами з “федеральним елементом”, оскільки вони зачіпають інтереси федерації в цілому або більше ніж одного штату [76, с.34].

33 США містить два параграфи, що описують різні форми ухилення від оподаткування кримінальних доходів. По-перше, це § 6050I ПК, який встановлює обов’язок декларувати готівкові кошти, отримані в результаті ділових операцій. По-друге, § 1956(a) КК США, який забороняє легалізацію грошових інструментів, поєднану із вчиненням злочину проти системи федерального оподаткування.

§ 6050I ПК регламентує порядок декларування готівкових коштів, отриманих у результаті ділових операцій, на суму більше 10 тис. дол. Складена за спеціальною формою 8300 декларація повинна обов’язково містити інформацію про джерело надходження готівки. Крім того, така декларація відповідає вимогам § 6050I ПК лише якщо вона: 1) складена у формі, затвердженій керівництвом СВД; 2) містить ім’я, адресу та ідентифікаційний номер платника податків (англ. – taxpayer identification number (TIN)) – особи, від якої отримана готівка; 3) містить загальну суму отриманої готівки та дату платежу [185].

Термін “готівка” у контексті розглядуваних обмежень застосування § 6050I ПК охоплює іноземну валюту та інші розрахункові грошові інструменти на загальну суму більше 10 тис. дол. Особа, яка складає декларацію згідно з вимогами § 6050I ПК, зобов’язана надати кожній особі, яка здійснила платіж готівкою, письмовий звіт, у якому відображаються: 1) її особисті дані; 2) загальна сума готівки, одержаної цією особою. Письмовий звіт повинен бути представлений особі, яка здійснила трансакцію, до 31 січня включно року, що слідує за звітним періодом.

На підставі прямої вказівки закону до особи, яка умисно порушує вимоги

§ 6050I ПК, застосовуються такі ж самі цивільні та кримінальні санкції, як і за нескладання або подання завідомо неправдивих податкових декларацій. Так, § 7203 ПК, що описує місдімінор і криміналізує випадки умисного неподання податкових декларацій, містить у своїй структурі спеціальне застереження про те, що у разі порушення будь-якого положення § 6050I ПК, діяння (відповідно до положень Акту про протидію злочинності 1990 р. (англ. – Crime Control Act of 1990)) автоматично переростає у фелонію і максимальний розмір покарання у вигляді позбавлення волі підвищується, відповідно, від одного до п'яти років. Такий, умовно кажучи, описово-відсильний характер диспозиції § 7203 ПК обумовлений тим, що § 6050I ПК не містить санкцій за порушення порядку декларування готівкових трансакцій. Водночас п. (2) ч. (f) § 6050I ПК встановлює, що недекларування або завідомо неправдиве декларування готівкових розрахунків за правилами цього параграфу матиме наслідком накладення санкцій, аналогічних тим, що застосовуються у випадку порушення порядку подання податкових декларацій.

Останнім часом серед представників американської правозастосовної практики виникла гостра дискусія навколо питання про можливість притягнення до кримінальної відповідальності за порушення вимог § 6050I ПК тих осіб, які у своїй професійній діяльності керуються принципом збереження таємниці взаємовідносин із клієнтом. Це адвокати, приватні лікарі, аудитори, консультанти, банкіри тощо [195, с.65]. ПП Міністерства юстиції США, проаналізувавши акти чинного федерального законодавства з цього питання, у своєму Посібнику з кримінальних податкових справ зазначив, що кримінальна відповідальність таких осіб за змістом § 6050I ПК не виключається.

Незважаючи на встановлений обов'язок подавати декларації за § 6050I ПК, деякі адвокати або вказують не всі дані в інформаційній декларації 8300, або не здійснюють декларування взагалі. Такі юристи стверджують, що подібне декларування є втручанням у конфіденційні взаємовідносини “адвокат – клієнт”, що охороняються поправкою VI до Конституції США, та порушують права клієнта, а також етичні обов'язки адвоката щодо збереження професійної

таємниці. У відповідь на подання неповних форм 8300, складених юридичними фірмами, СВД на початку 90-х років ХХ ст. звернулася до судів із позовами до цих юридичних осіб з метою примусити їх розкрити всю необхідну для складання форми 8300 інформацію.¹

На підставі § 6050I ПК до кримінальної відповідальності можуть притягуватися особи, які умисно порушують обов'язок належним чином заповнювати та подавати форми 8300 або порушують законодавчо встановлену заборону на здійснення декількох поєднаних між собою фіктивних трансакцій на суму менше 10 тис. дол. з метою уникнути або порушити вимоги про декларування [178, с.38–43]. Перша редакція § 6050I ПК не містила заборони здійснювати декілька пов'язаних між собою фінансових операцій на загальну суму більше 10 тис. дол. Починаючи з 18 листопада 1988 р., із введенням у дію Акту про боротьбу з незаконним обігом наркотичних засобів (англ. – Anti-Drug Abuse Act), прямо забороняється штучне “розщеплення” трансакцій з метою ухилитись від обов'язку їх декларування [244, с.92–94].

Оскільки своєчасне подання достовірних інформаційних форм 8300 є обов'язком за ПК, його порушення визнається злочином саме проти системи оподаткування. Точніше, у разі недекларування або подання чи допомоги при поданні завідомо неправдивих форм 8300, дії винного кваліфікуються за §§ 7203 (умисне неподання податкових декларацій), 7206(1) (подання неправдивої податкової звітності) або 7206(2) (надання завідомо незаконної допомоги при складанні неправдивої податкової звітності) ПК відповідно. Кримінальна відповідальність за незаконне складання поєднаних “готівкових” трансакцій також настає за вказаними параграфами, оскільки у п. (2) ч. (f) § 6050I ПК

Примітка.

В одній з перших справ цієї категорії – США проти Голдбергера та Дубіна (1991р.), апеляційний суд другого округу залишив без змін рішення районного суду, яким уповноважив працівників СВД отримати всю необхідну інформацію про юристів двох юридичних фірм Нью-Йорку, які порушили вимоги § 6050I ПК. Апеляційний суд встановив, що право клієнта на допомогу адвоката, закріплене у поправці VI до Конституції США, не забороняє розкриття інформації про клієнта та суму одержаного гонорару для цілей складання форми 8300 [269].

Справа Каплін та Дрісдейл проти США (1989 р.) закріпила у судовій практиці принцип так званої конкуренції вимог. Вимога будь-якого силового відомства США щодо встановлення грошових активів для їх примусового стягнення має перевагу перед правом адвоката на таємницю інформації про суму винагороди, що надається клієнту поправкою VI до Конституції США [173].

зазначається, що до особи, винної в порушенні цієї частини, будуть застосовані ті ж самі цивільні та кримінальні санкції, що й до особи, яка не подає або подає завідомо неправдиву податкову декларацію. Кримінальне переслідування за порушення § 6050I ПК охоплює встановлення таких же обов'язкових елементів, як і традиційні кримінальні податкові приписи. Так, § 7201 ПК, що передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, не може інкримінуватись винній особі у разі злочинного порушення вимог § 6050I ПК, оскільки, на відміну від податкових декларацій, федеральні податки не виступають предметом декларування за формою 8300.

Кваліфікація за §§ 7203, 7206(1) та 7206(2) ПК вимагає обов'язкового доведення елемента умислу. Ця ознака традиційно визначається як свідоме, умисне порушення відомого винному правового обов'язку. Елемент умислу відсутній, якщо буде встановлена одна з таких обставин: 1) платник податків не виконав вимоги § 6050I ПК, оскільки неправильно тлумачив положення податкового законодавства через їх складність; 2) відверто вірив у те, що не порушує податкове законодавство, навіть якщо таке переконання і було об'єктивно ірраціональним [35, с.60–61]. Оскільки порушення § 6050I ПК тягне кримінальну відповідальність за нормами ПК, а елемент умислу за цими параграфами вимагає встановлення обізнаності обвинуваченого про наявність певного юридичного обов'язку, вважається що й під час кримінального переслідування податкових правопорушень, пов'язаних із недекларуванням форм 8300, необхідно встановити, що обвинувачений знав про наявність у нього обов'язку належним чином скласти і подати форму 8300.

До недавнього часу існували сумніви щодо того, чи повинне обвинувачення у справах про незаконне розщеплення готівкового платежу (§ 6050I(f) ПК) доводити усвідомлення винним незаконності таких дій. Ряд апеляційних судів США постановили, що у разі інкримінування цього параграфу необхідно встановити лише те, що платник знав про обов'язковість декларування здійсненого платежу. Встановлювати обізнаність про незаконність примусового розщеплення платежу не потрібно. Однак у справі Ратзлаф проти США (1994 р.) ВС США скасував

вироки цих судів і постановив, що для встановлення умисного порушення положення § 6050I(f) ПК обвинувачення має довести, що особа діяла усвідомлюючи протиправність свого вчинку [227].

§ 1956(a)(1)(A)(ii) КК США є ще однією заборонювальною нормою, яка передбачає кримінальну відповідальність у тих випадках, коли одночасно вчинюється і легалізація злочинних доходів, і податковий злочин.

Вказаний параграф передбачає, що будь-яка особа, яка, усвідомлюючи незаконне походження активів – предмета фінансової трансакції і свідомо порушуючи § 7201 або § 7206 ПК, здійснює або намагається здійснити таку трансакцію, що фактично є продовженням протиправної діяльності, буде, у разі засудження, позбавлена волі на строк до 20 років та (або) оштрафована на суму до 500 тис. дол. або на суму, що дорівнює подвійній вартості активів, які використовувалися в незаконній трансакції (залежно від того, яка з цих сум є більшою).

§ 1956 та § 1957 КК США є федеральними нормами, спрямованими на боротьбу з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, введеними в дію Актом про боротьбу з незаконним обігом наркотичних засобів [14, с.108–110]. Вони передбачають 4 склади злочинів, які відмежовуються залежно від різновиду незаконних операцій: 1) фінансові (банківські) операції; 2) фізичне переміщення активів; 3) фінансові установи; 4) грошові операції (перекази). § 1956(a)(1)(A)(ii) КК США, що безпосередньо пов'язаний із вчиненням податкових злочинів, застосовується у разі здійснення незаконних фінансових операцій.

Для встановлення порушення § 1956(a)(1)(A)(ii) КК США необхідно довести такі обов'язкові елементи: 1) обвинувачений здійснив або намагався здійснити фінансову операцію; 2) обвинувачений знав, що активи, які застосовуються в операції, мають протиправне походження; 3) активи фактично були здобуті протиправним шляхом; 4) обвинувачений брав участь у трансакції з метою паралельного вчинення податкового злочину, передбаченого § 7201 (ухилення від сплати федеральних податків) або § 7206 (подання завідомо неправдивої податкової звітності) ПК.

Для правильної кваліфікації за § 1956 КК США істотне значення має з'ясування специфічної термінології. § 1956 розкриває термін “фінансова трансакція” дуже змістовно. “Трансакція” у розумінні § 1956(c)(3) включає придбання, продаж, позику, дарування, грошовий переказ, доставку та інше переміщення (переведення) активів. Поняття “фінансова трансакція” охоплює практично всі банківські операції та включає банківські депозити, зняття коштів з банківського рахунку, переведення на інший рахунок, обмін валюти, надання банківських позик, одержання кредиту, купівлю або продаж цінних паперів, а також інші операції, пов'язані із залученням фінансових установ. Термін “грошові інструменти” означає валюту США або будь-якої іншої держави, персональні чеки, дорожні чеки, банківські чеки, платіжні доручення, інвестиційні сертифікати, акції та деякі інші цінні папери.

Для інкримінування § 1956 КК США треба встановити, що фінансова трансакція охоплювала: 1) переведення грошових фондів електронним або іншим шляхом або 2) використання одного чи більше грошових інструментів, які певним чином впливають на ділові фінансові відносини на рівні штату або держави [119, с.1–5; 243, с.27–32]. Зауважимо, що, на відміну від § 6050I ПК, який може застосовуватися лише щодо операцій, сума яких перевищує 10 тис. дол., § 1956 КК США подібного обмеження не містить.

Обвинувачений повинен усвідомлювати, що активи, які є предметом трансакції, повністю або частково одержані злочинним шляхом, а саме внаслідок скоєння фелонії (тяжкого злочину). Практика застосування § 1956 КК США свідчить, що елемент обізнаності охоплює і так зване “умисне ігнорування”, тобто свідоме небажання сприйняти інформацію, що стосується фінансової угоди. Однак на практиці це правило не завжди застосовується судами.¹

Примітка.

Так, у справі США проти Кемпбела (1991р.) було встановлено, що обвинувачений продав будинок торгівцю наркотиками та заповнив неправдивий податковий звіт, зменшивши суму угоди на 60 тис. дол. (сума, сплачена покупцем готівкою). Обвинувачення намагалося довести, що Кемпбел знав про незаконність доходів наркоділера, оскільки той вів розкішний стиль життя, пов'язаний із значними витратами. Однак переконливих доказів цьому представлено не було. У своїх інструкціях для присяжних щодо умисного ігнорування суд роз'яснив наступне. Уряд повинен був переконливо довести, що обвинувачений, здогадуючись про злочинне походження коштів, свідомо не хотів дізнатися про ймовірне джерело походження готівки. Таких доказів надано не було. Незважаючи на наступне визнання присяжними вини обвинуваченого, суддя висловив особисту точку зору, згідно з якою докази уряду є недостатніми для підтвердження обізнаності. Щоб визнати Кемпбела винним за § 1956(a)(1)(A)(ii) КК США, необхідно було встановити його достеменну обізнаність про незаконне походження активів, що використовувались у фінансовій операції [256].

§ 1956(c)(7) КК США закріплює перелік злочинних діянь, внаслідок вчинення яких можуть утворюватися незаконні фінансові кошти й інструменти. Цей перелік охоплює і федеральні злочини, і злочини на рівні штатів та включає, зокрема, хабарництво, порушення експортних операцій, інші “білокомірцеві” злочини, злочини проти встановленого порядку обігу наркотичних засобів. При цьому податкові злочини до поняття “незаконна діяльність” у контексті § 1956(c)(7) не включені.

У той же час для встановлення порушення § 1956(a)(1)(A)(ii) КК США необхідно довести, що особа брала участь у трансакції з метою вчинення податкового злочину, передбаченого § 7201 або § 7206 ПК. Несплачене податкове зобов’язання не повинно обов’язково покладатись на обвинуваченого – особа, яка допомагає іншій уникнути сплати податків, також визнається суб’єктом злочину, передбаченого § 1956(a)(1)(A)(ii).

Діяння, що становить порушення § 7201 ПК, охоплює спробу ухилення від сплати податків. § 1956 КК США не містить ніяких обмежень щодо виду податків або типу неправдивого документу, який був поданий. Таким чином, особа може мати намір ухилитися від сплати податку з доходів фізичних осіб, акцизу, податку на нерухомість, податку з дарування або будь-якого іншого фіскального платежу, кримінально-правова охорона порядку адміністрування якого передбачена § 7201 ПК.

Способи вчинення злочину за § 7206 ПК можуть бути різними. Найбільш типовими порушеннями вказаного параграфу визнаються такі: 1) умисне складання або підписання завідомо неправдивої декларації або іншого документу, що містить попередження про санкції за неправдиве звітування; 2) умисна допомога при складанні або представленні до податкового органу неправдивого податкового звіту; 3) переміщення або приховування будь-яких товарів або предметів, які підлягають оподаткуванню або перебувають у податковій заставі відповідно до § 6331 ПК з метою ухилитись від нарахування або примусового стягнення

податкового зобов'язання.¹

Підсумовуючи наведене вище, треба ще раз підкреслити, що для кваліфікації діяння за § 1956 КК США необхідно встановити обізнаність обвинуваченого про те, що трансакція повною мірою була пов'язана з умисним порушенням § 7201 або § 7206 ПК. У деяких кримінальних справах доказ цього може перебувати поза межами самої фінансової операції. В інших випадках форма трансакції, яка полягає лише у легалізації “брудних” грошей, може свідчити про те, що така фінансова операція здійснювалась виключно з метою податкового ухилення або шахрайства. Наприклад, це можливо, коли фонди, що підлягають оподаткуванню, легалізуються та повертаються “емісіонеру” через серію пов'язаних трансакцій у формі, звільненій від оподаткування, скажімо, у вигляді фіктивної позики або благодійного внеску.

2.6. Корпорація як специфічний суб'єкт злочинних порушень федерального податкового законодавства

Щорічно американські ділові видання, зокрема такі відомі як “Fortune 500”, “Forbes 400”, “International 800”, подають огляд діяльності найбільших корпорацій, де аналізуються їх основні економічні показники, – обсяги продаж, сукупна вартість активів, річний прибуток, частка на ринку тощо. Мета таких прес-оглядів очевидна – привернути увагу американської громадськості до лідерів ділового світу країни. Однак це лише один бік медалі. З початку 90-х років ХХ ст. прокурорські відділи по всій країні констатують значний ріст корпоративної злочинності (яку окремі американські кримінологи називають проявом білокомірцевої злочинності) наділяючи її такими ознаками: інтелектуальність, переважно корислива мотивація, латентність, організованість,

Примітка.

Встановлення лише тієї обставини, що обвинувачений приховав джерела прибутку або право власності на активи, не є саме по собі достатнім для встановлення злочинного наміру порушити § 7201 або § 7206 ПК. Так, у справі Інгрем проти США (1959 р.) суд встановив, що участь обвинувачених у спробі приховати операції з продажу лотерейних квитків була недостатньою підставою для інкримінування їм змови на ухилення від сплати федеральних прибуткових податків з продажу лотерейних квитків, оскільки вони були лише рядовими працівниками, які не повинні сплачувати такі податки (це не входило до їх службових обов'язків) [204].

спричинення значної майнової шкоди тощо. За підрахунками експертів, сьогодні 83 зі 100 найбільших корпорацій США частково здійснюють ділові операції в офшорних зонах – переважно Кайманових, Бермудських і Британських Віргінських Островах [199, с.2249; 69, с.40–45]. Таким чином, великий бізнес, який наразі одержує багатомільярдну фінансову допомогу від уряду за рахунок американських платників податків, фактично залишає частину доходу, що за інших обставин підлягав би оподаткуванню в США, в зонах із пільговим режимом оподаткування [213, с.D1–D2]. Не заперечуючи того факту, що економічні інтереси були й залишаються основною детермінантою у розвитку корпоративної злочинності, від себе додамо, що дана проблема насправді є багатоаспектною.

Американській і світовій громадськості відомі такі суспільно небезпечні прояви нелегальної діяльності корпорацій, як, наприклад, фінансування злочинів терористичної спрямованості, порушення законодавства про охорону навколишнього середовища, корупційні посягання на діяльність державних органів, випуск недоброякісної продукції, порушення антимонопольного законодавства. У зв'язку з цим необхідним є з'ясування особливостей кримінальної та інших видів юридичної відповідальності корпорацій за вчинення злочинів. Такий підхід, вважаємо, сприятиме зосередженню уваги вітчизняних законодавців, науковців, а також правозастосовувачів на пошуці оптимальних шляхів вирішення (можливо навіть кримінально-правовими засобами) тих реально існуючих загальнотеоретичних і прикладних проблем, що пов'язані з окремими проявами нелегальної діяльності юридичних осіб – суб'єктів господарювання.

Тривалий час у юридичній літературі України висловлюються різні й численні аргументи як прибічників, так і супротивників ідеї визнання організації суб'єктом злочину.¹ Зокрема, деякі автори посилаються на

Примітка.

Суть аргументації супротивників кримінальної відповідальності юридичних осіб зводиться головним чином до того, що немає необхідності включати цей інститут у кримінальне законодавство, оскільки для їх відповідальності достатньо ефективних норм і санкцій цивільного та адміністративного законодавства.

Прибічники концепції юридичної особи як суб'єкта злочину, навпаки, всіляко підкреслюють, що наскільки велика шкода, що спричиняється економічними, екологічними, комп'ютерними та деякими іншими видами правопорушень, настільки і неадекватні штрафні санкції, які застосовуються до порушників у межах цивільного та адміністративного законодавства. Шкода, спричинена юридичною особою, значно перевищує ту, що може бути спричинена окремою фізичною особою. У таких випадках, на думку цих фахівців, доцільно карати підприємства у кримінально-правовому порядку, оскільки цивільно-правові та адміністративні санкції виявляються неефективними [80, с.38].

положення низки міжнародно-правових актів (до яких приєдналась і Україна), що містять рекомендаційні положення про запровадження кримінальної відповідальності юридичних осіб державами-учасницями [139, с.153–154]. Переконані, що всі аргументи однаковою мірою заслуговують на увагу і ретельне дослідження з метою вироблення виваженої позиції з цього без перебільшення фундаментального питання. Свідомо залишаючись осторонь діаметрально протилежних позицій з проблеми визнання юридичної особи суб'єктом злочину через загалом іншу спрямованість нашого дисертаційного дослідження, зазначимо, що інститут кримінальної відповідальності юридичних осіб у тому чи іншому обсязі відомий правовим системам таких цивілізованих держав, як, зокрема, Великобританія, Франція, Швеція, Норвегія, Канада, Австралія, Японія, США [66, с.238]. Остання з названих країн, на думку більшості експертів, є безумовним лідером у контексті фундаментальності доктринальної і законодавчої розробки правових принципів і норм, що в сукупності складають інститут кримінальної відповідальності юридичних осіб (корпорацій). Не сприймаючи таку позицію за аксіому, пропонуємо даний підрозділ роботи присвятити висвітленню специфіки кримінальної відповідальності корпорацій як суб'єктів податкових злочинів за федеральним законодавством США.¹ Взагалі юридична природа і загальні положення інституту юридичної особи як суб'єкта злочину розглядались у роботах Б. В. Волженкіна, О. О. Дудорова, Е. М. Жевлакова, І. Д. Козочкина, А. С. Нікіфорова, М. І. Хавронюка, інших дослідників [22; 33, с.133–141; 50, с.10–13; 56, с.63–71; 115; 131, с.41–48; 145, с.143–147]. З огляду на істотність

Примітка.

Про актуальність і практичну орієнтованість дослідження особливостей притягнення корпорацій до кримінальної відповідальності в США переконливо, на наш погляд, свідчить наступний історичний факт. Наприкінці 70-х – на початку 80-х років минулого століття, у період відносної невизначеності подальшої кримінально-правової політики американської держави, коли за ініціативою Міністерства юстиції США було здійснено невдалу спробу прийняти цілком новий федеральний Кримінальний кодекс, фахівцями відділу правової політики цього відомства був реалізований проект із вивчення динаміки і тенденцій корпоративної злочинності у США [222]. Результати дослідження виявилися невтішними: по-перше, було встановлено, що більшість норм законодавства, що регулювало діяльність корпорацій, були вкрай неефективними; по-друге, з'ясувалось, що існуюча система кримінальної юстиції через низку серйозних вад не була здатна у випадку з корпораціями реалізовувати одну з основних своїх функцій – каральну. І хоча проведене дослідження не призвело у той час до подальшої широкій дискусії в юридичних колах із пошуком дієвих механізмів подолання виявлених недоліків кримінального переслідування корпорацій, протягом останніх років науковий і практичний інтерес до цієї проблематики з боку американських юристів поступово зростає.

шкоди, що спричиняється економічним інтересам суспільства внаслідок незаконної діяльності підприємств, особливої актуальності набуває розгляд проблематики юридичної особи як суб'єкта злочинів проти економічної безпеки держави [13, с.21–22].

Перші зміни у напрямі визнання кримінальної відповідальності корпорації відбулись в англійському праві ще у середині ХІХ ст., коли, по-перше, ці суб'єкти починають розглядатись як правові утворення і, по-друге, суди починають визнавати компанії винними у злочинній бездіяльності та спричиненні суспільної шкоди [46, с.136]. Цілком закономірно інститут кримінальної відповідальності юридичних осіб поступово запроваджується і в правову систему США.

Обґрунтовуючи доцільність притягнення корпорацій до кримінальної відповідальності, американські криміналісти наводять наступні аргументи, які, на наш погляд, є резонними. Важко заперечити проти того, що юридичні особи – це штучні та автономні правові утворення, здатні до самостійного волевиявлення у вигляді певної діяльності, врегульованої нормами національного законодавства. Із числа всіх передбачених федеральним законом юридичних утворень саме корпорація має унікальний юридичний статус сукупного неперсоніфікованого волевиявлення осіб, які входять до її складу, тобто акціонерів [232, с.173–179]. Саме цим колективним статусом обумовлений більш досконалий виробничий, фінансовий, господарський і, звичайно, правовий режим корпорації порівняно з правоздатністю фізичної особи чи, скажімо, товариства з обмеженою відповідальністю. Через вказану особливість своєї юридичної природи корпорації чинять істотний вплив на суспільно-правові відносини у державі. У кримінально-правовому контексті це означає, що корпорації повинні визнаватись потенційними носіями значно більшої суспільної небезпеки для охоронюваних законом правовідносин, ніж фізичні особи. Остання обставина й викликає необхідність прийняття норм, покликаних ефективно “оберігати” суспільство в цілому та окремих його представників від злочинів та інших порушень з боку корпорацій. США, як і

чимало інших цивілізованих країн світу, після багаторічних дискусій і юридичних експериментів обрали шлях, який полягає у наданні корпораціям статусу суб'єкта злочину [187, с.388–394]. Таким чином, кримінальна відповідальність корпорацій фактично стала ще одним примусовим видом державного контролю за їх діяльністю.

Не маючи на меті представити процес запровадження і застосування кримінальної корпоративної відповідальності у США в рожевих тонах, зазначимо, що практична реалізація цього інституту супроводжується низкою гострих проблем і потребує постійного вдосконалення з метою забезпечення його відповідності стрімким змінам у суспільно-економічних відносинах. Зокрема, протягом останніх десятиріч ХХ ст. спостерігалась тенденція надмірної “штучної” криміналізації тих різновидів протиправної поведінки корпорацій, за які раніше накладались цивільно-правові чи адміністративно-правові стягнення.

Загальний принцип кримінального переслідування корпорацій, вироблений американською прокурорською практикою, наголошує: не можна нехтувати можливістю притягнення корпорацій до кримінальної відповідальності, посиляючись на їх штучну і неперсоніфіковану природу [172, с.1099–1106]; водночас не слід безпідставно посилювати кримінальне переслідування корпорацій, оскільки такий підхід може мати негативні соціально-економічні наслідки для суспільства і держави в цілому. Цілком очевидно, що в результаті покарання організації неминуче уражатимуться майнові та службові інтереси тих працівників, які не скоювали протиправних вчинків і взагалі були непричетні до кримінально караної поведінки інших службовців. Фактично збитки, заподіяні юридичній особі внаслідок сплати нею штрафу, можуть перекладатись не лише на споживачів, що буває проблематично за умов ринкової кон'юнктури, а й на рядових акціонерів, які не мають жодного відношення до зловживань управлінського персоналу. І представники державного обвинувачення, і суди намагаються дотримуватись виваженої та послідовної тактики під час притягнення корпорацій до кримінальної відповідальності.

Якщо звернутись до положень МКК, можна побачити, що ч. 1 § 2.07 (“Відповідальність корпорацій, неінкорпорованих об’єднань і осіб, що діють чи зобов’язані діяти в їх інтересах”) закріплює три підстави кримінальної відповідальності корпорацій: 1) якщо посягання є порушенням чи визначене не кодексом, а іншим статутом, у якому прямо виражена мета законодавця полягає у покладенні відповідальності на корпорації, і діяння вчинене агентом корпорації, який діє в її інтересах у межах своєї посади або свого службового становища (за виключенням певних випадків); 2) якщо злочинне посягання корпорації полягає у невиконанні покладеного на неї законом спеціального обов’язку вчинити окремі дії; 3) посягання було дозволене, вимагалось, наказане або припущене радою директорів або агентом-керівником високого рангу, який діє в інтересах корпорації у межах своєї посади або службового становища.¹ Крім того, у ч. 2 § 2.07 вказаного джерела підкреслюється, що у тих випадках, коли за вчинення посягання накладається так звана абсолютна відповідальність, припускається (якщо інше прямо не передбачено законом), що мета законодавця полягає у застосуванні кримінально-правових санкцій саме до корпорації [129, с.56–57].

За загальним правилом, кримінальне переслідування корпорації не виключає кримінальну відповідальність безпосередніх виконавців – акціонерів (співвласників), директорів, менеджерів, інших найманих працівників [145, с.146]. Якщо паралельно буде встановлено персональну вину фізичної особи у вчиненні злочинного діяння, її також буде притягнуто до кримінальної відповідальності (див. додаток Ж).² Таке поєднання відповідальності корпорації як юридичного утворення та її компетентних

Примітки:

¹ У судовому рішенні у справі Штат Мінесота проти Крісті Понтіак – Джі Ем Сі, Інк. (1984 р.) знайшли своє відображення три критерії кримінальної відповідальності корпорації за дії свого представника: 1) протиправні дії були скоєні працівником у межах його службових повноважень; 2) ці дії виконувались в інтересах корпорації; 3) вони були вчинені за спеціальним дорученням або після відповідного погодження з керівництвом корпорації [234].

² Як справедливо підкреслює російський дослідник В. О. Пімонов, застосування кримінально-правових заходів до корпорацій не виключає, а, навпаки, припускає відповідальність її окремих учасників і представників за особисто вчинені ними злочини. Водночас у легально діючій корпорації рядові учасники підлягають кримінальній відповідальності лише у разі, якщо вони знали, що беруть участь у суспільно небезпечному діянні і були здатні керувати своєю поведінкою [121, с.315].

представників має додаткове превентивне значення для попередження злочинних посягань з боку потенційних порушників податкових приписів [126, с.61–63].

Згідно з положеннями відомої американському праву доктрини “*respondeat superior*” (лат. – відповідальність вищого), яка має цивілістичне походження, корпорація може нести кримінальну відповідальність за незаконні дії своїх керівників, інших службових осіб, працівників, а також інших агентів.¹ Узагальнюючий термін “агент” (англ. – *agent*) охоплює будь-яких представників корпорації, які мають відповідні повноваження і діють (у т. ч. протиправно) від імені та в інтересах корпорації. Для притягнення корпорації до кримінальної відповідальності за дії своїх агентів необхідно встановити два елементи у сукупності: 1) агент діяв виключно у межах делегованих йому корпорацією повноважень; 2) такі протиправні дії, принаймні частково, були вчинені агентом на користь (в інтересах) корпорації. Якщо обидва елементи встановлені, і корпорація, і її агент стають потенційними обвинуваченими у вчиненні федерального податкового злочину. Цікаво, що у деяких випадках неотримання корпорацією корисливого результату від дій свого агента не перешкоджає кримінальному переслідуванню такої юридичної особи. Критики застосування доктрини “*respondeat superior*” щодо кримінального переслідування корпорацій небезпідставно зауважують, що викладений підхід є нічим іншим, як черговим методом перекладання відповідальності конкретних виконавців – фізичних осіб на плечі аморфних юридичних утворень, не наділених самостійною волею [61, с.41].

Окремо заслуговує на увагу питання про можливість встановлення вини у діях корпорації як штучно створеного учасника правовідносин, природно позбавленого таких суб’єктивних ознак як свідомість і самостійна воля. На

Примітка.

В одному із рішень апеляційний суд першого округу постановив, що дії юридичної особи є врешті решт діями його співробітників у межах своїх службових повноважень. Таким чином, будь-які відомості, одержані співробітником організації, який діє в межах своїх службових повноважень, сумуються та ставляться у вину цій організації [251].

перший погляд, сама постановка такого питання видається абсурдною і заслуговує на негативну відповідь. Однак матеріали судової практики у США свідчать, що вина у тій чи іншій формі може бути встановлена у діянні, вчиненому агентами від імені корпорації. Принагідно зауважимо, що дещо хаотичний порядок прийняття нових кримінально-правових приписів американським Конгресом, відсутність на рівні федерації єдиного кодифікованого кримінального законодавства і понятійного апарату у його структурі призвели до того, що на сьогодні федеральне кримінальне законодавство США містить близько 80 термінів, які характеризують винне ставлення особи до вчиненого діяння. “Винахідливі” американські суди, притягуючи корпорації до кримінальної відповідальності, усунули цю ваду понятійного апарату таким чином: винність корпорації прямо випливає з факту встановлення вини її агента, який діяв виключно в її інтересах, або встановлюється так звана колективна вина корпорації шляхом поєднання ознак внутрішнього ставлення до діяння з боку усіх тих агентів, які брали участь у вчиненні злочину на користь корпорації. Водночас вина, встановлена у діях агента – фізичної особи, може слугувати підставою для притягнення її до кримінальної відповідальності поряд із корпорацією.

Як бачимо, елемент вини корпорації є дещо абстрактним, що є цілком зрозумілим з огляду на штучність самого такого юридичного утворення і зміст вини у діях фізичних осіб. Однак якщо пригадати колективну природу корпорації і врахувати той факт, що її діяльність, у тому числі протиправна, є вираженням поведінки уповноважених агентів, стає зрозумілим, що вироблений американською судовою практикою підхід є цілком виправданим і, на наш погляд, відповідає загальним положенням відомої американському праву теорії “*mens rea*” (лат. – винна думка) або теорії вини. Американський дослідник Т. Файрстоун, розглядаючи проблемні аспекти встановлення вини в діяльності корпорацій, зазначає, що кримінальний закон США вимагає вивчати поведінку співробітників компанії; організація підлягає кримінальній відповідальності,

якщо співробітник діяв, по-перше, у межах своїх службових повноважень і, по-друге, із наміром одержати вигоду для організації [148, с.600–601].

Характеризуючи проблемні питання встановлення елемента вини у поведінці корпорації, не можна залишити поза увагою співвідношення вини з інститутом суворої (абсолютної) відповідальності (англ. – *strict liability*), який передбачає настання кримінальної відповідальності за скоєння діяння без обов'язкового доведення вини. Г. О. Єсаков, досліджуючи окремі положення теорії вини у кримінальному праві США, зауважує, що § 2.05 МКК містить виключення з теорії винності, які, власне кажучи, і є втіленням інституту суворої відповідальності [47, с.299,397]. Науковець розглядає нормативне закріплення вказаного інституту як цілком практично-орієнтований крок, оскільки його існування дозволяє криміналізувати ті види протиправних посягань, що об'єктивно є суспільно небезпечними і в яких водночас неможливо або занадто проблематично встановити елемент вини.¹ Від себе додамо, що ця прагматична концепція відповідальності без вини застосовується під час кримінального переслідування корпорацій за порушення вимог, передбачених переважно нормами регулятивного законодавства, коли корпорації здійснюють діяльність, яка є об'єктивно шкідливою для суспільства, а тому забороненою відповідними приписами [181, с.1–3].

Примітка.

Нагадаємо, що у проекті КК, підготовленому авторським колективом на чолі з В. М. Смітєнком, юридичну особу пропонувалось визнати суб'єктом злочинів проти миру і безпеки людства, здоров'я населення, проти держави, у сферах природокористування і господарювання. До організацій, які вчинили злочини, згідно з ч. 2 ст. 55 вказаного проекту КК планувалось застосовувати такі покарання, як: кримінальна реституція (відшкодування завданої матеріальної та моральної шкоди); штраф у межах від 15 до 30% річного доходу юридичної особи; заборона здійснювати певну діяльність; конфіскація знарядь і засобів вчинення злочину; оголошення юридичної особи злочинною організацією та її ліквідація з конфіскацією майна. Ст. 3 проекту проголошувала принцип рівності юридичних осіб перед законом незалежно від їх виду, сфери діяльності, статусу та форми власності.

Один з альтернативних проектів КК РФ 1996 р. прямо передбачав засади кримінальної відповідальності юридичних осіб. Розуміючи, що без зміни концепції КК введення норм про кримінальну відповідальність юридичних осіб неможливе, російські вчені запропонували скорегувати принципи Кримінального кодексу (ст. 3 проекту), додавши принцип винної відповідальності юридичних осіб. Для юридичної особи було розроблено самостійну систему покарань, до якої увійшли такі основні види, як накладення обов'язку компенсувати завдану шкоду, штраф та призупинення діяльності юридичної особи. Російські розробники загальних засад кримінальної відповідальності юридичних осіб, як і американські вчені, застосували опосередкований підхід до визначення "вини" юридичної особи – цей елемент суб'єктивної сторони складу злочину презюмується лише на тій підставі, що злочин скоєно фізичною особою в інтересах своєї компанії. При цьому прибічники кримінальної відповідальності юридичних осіб розуміють небезпеку об'єктивного ставлення, що неминуче постане у разі законодавчого закріплення такого інституту [19, с.76–87; 20, с. 62].

Поряд з інститутом суворої відповідальності кримінально-правовим доктринам держав загального права і, зокрема, США відома так звана субститутивна відповідальність (англ. – vicarious liability).¹ Цей вид юридичної відповідальності покладається переважно на роботодавця за неправомірну поведінку його працівника (представника). Водночас слід зауважити, що не підлягає кримінальній відповідальності особа за дії своїх підлеглих, якщо останні вчинили злочин поза межею своїх функціональних обов'язків або повноважень [75, с.148].

Не ставлячи під сумнів доцільність застосування інституту суворої відповідальності щодо окремих різновидів порушень федерального законодавства, окремі американські науковці і, зокрема, Р. Гейнер вказують на таку серйозну ваду системи корпоративних злочинів, як її надмірна і безпідставна об'ємність [192]. Як свідчать останні кримінологічні дослідження з цієї проблематики, “гумові” диспозиції багатьох федеральних кримінальних приписів *de jure* дозволяють притягувати корпорації до кримінальної відповідальності навіть за незначні порушення норм регулятивного законодавства. У згаданому вище дослідженні відділу правової політики Міністерства юстиції США вказувалось, що формально кримінальні санкції можуть застосовуватись до корпорацій у разі порушення ними будь-якої з близько 10 тис. норм регулятивного (у т. ч. податкового) законодавства [222].²

20 січня 2003 р. офіс Генерального прокурора США оприлюднив меморандум “Принципи федерального переслідування бізнес-організацій” [226]. Цей документ визначає основні критерії, що повинні братись до уваги

Примітки:

¹ П. С. Кубанцев з цього приводу зазначає, що так звана субститутивна кримінальна відповідальність організації за злочин, який став наслідком діяння агента, настає у тому випадку, коли агент діє у межах своїх службових повноважень або у межах дійсних, запланованих або “розумно припустимих” обставинами повноважень. Організація несе кримінальну відповідальність нарівні або замість агента у випадках, коли поведінка агента, що не відповідає вказаним вимогам, пізніше схвалюється або підтверджується організацією, а також у випадку, коли організацією або її агентом не виконується конкретний обов'язок, покладений законом [83, с.130].

² Ця шокуюча уяву цифра примушує мимоволі згадати постійні словесні баталії на вищому політичному рівні нашої держави з приводу надмірного законодавчого тиску на розвиток вітчизняного бізнесу. Виявляється, що не лише Україна вимушена вирішувати таку складну і злободенну проблему “зарегульованості” ведення бізнесу.

прокурорами під час кримінального переслідування корпоративних порушників, зокрема: 1) причини вчинення і ступінь тяжкості злочину, включаючи оцінку не лише фактично спричиненої шкоди, а й ризику її заподіяння у майбутньому; 2) загальна стратегія та пріоритетні напрями розслідування корпоративного злочину (такий підхід обумовлений складністю і тривалістю податкових посягань); 3) характер і ступінь поширеності конкретного виду протиправної поведінки серед керівного складу та структурних підрозділів корпорації, включаючи встановлення обізнаності про конкретні факти такої поведінки у корпорації; 4) дані про факти притягнення корпорації до цивільної, адміністративної чи кримінальної відповідальності у минулому; 5) наявні відомості, що свідчать про добровільне повідомлення або відмову від вчинення злочинного посягання, готовність сприяти слідству під час розслідування порушення; 6) ефективність заходів добровільної посткримінальної поведінки корпорації, а саме: самостійне запровадження корпоративної програми відшкодування завданих державі збитків; звільнення із займаних посад або накладення дисциплінарних стягнень на керівництво компанії і безпосередньо винних агентів; готовність співпрацювати із профільними урядовими установами; публічна заява про факт скоєння злочину тощо; 7) можливість і доцільність застосування некримінальних заходів до корпорації – цивільно-правових санкцій або так званих примусових адміністративних процедур (наприклад, примусова реорганізація, продаж пакету акцій державі, зміна складу керівництва, контроль за діяльністю) [69, с.40; 180, с.33–47].

Американські фахівці, аналізуючи динаміку скоєння податкових злочинів, виокремлюють такі основні способи ухилення від сплати федеральних податків, вчинюваного корпораціями: 1) перекручення даних бухгалтерського обліку та податкової звітності (наприклад, невідображення операцій із готівковими надходженнями або подання завідомо неправдивих заяв про право на податкові пільги); 2) створення та використання

“сумнівних” фінансових, благодійних та інвестиційних фондів у структурі корпорації; 3) розподіл неоподаткованого доходу між підконтрольними та (або) “дружніми” корпораціями (наприклад, шляхом надання безвідсоткових довгострокових кредитів, здійснення інвестиційних вливань в основні фонди, придбання акцій); 4) вивезення готівкових коштів, одержаних від основного виду діяльності, до офшорних банків з метою їх легалізації; 5) переведення (трансформація) грошових коштів та інших активів, що належать корпорації, у приватну власність без відображення таких операцій у податковій звітності.¹

Загально визнано, що кримінальне переслідування і фізичної і, тим більше, юридичної особи завдає шкоди інтересам третіх осіб, які перебувають у певних правовідносинах із обвинуваченими. Тому майнові наслідки засудження і застосування кримінальних санкцій щодо корпорації прямо залежать від виваженості судового вироку: американські правозастосовувачі дуже ретельно ставляться до дотримання балансу інтересів держави (покарати винного і компенсувати завдану податковим злочином шкоду, захистити інтереси суспільства) та інтересів інших осіб (у нашому випадку – зберегти існуючі правові зв'язки зацікавлених осіб із корпорацією у межах правового поля) [201, с.802–812].

Примітка.

16 грудня 2005 р. корпорацію “Метаболайф Інтернешнл Інк.” (англ. – Metabolife International Inc.) було засуджено за ухилення від сплати федерального податку на прибуток корпорації та подання завідомо неправдивих податкових декларацій із застосуванням покарання у вигляді кримінального штрафу в розмірі 600 тис. дол. Як впливає з матеріалів цієї кримінальної справи, корпорацію було визнано винною у вчиненні трьох епізодів заниження оподаткованого доходу і пов'язаного з ним невідображення правильних сум у документах податкової звітності: 1) 231 644 дол. розміщені на прихованих банківських рахунках; 2) 335 066 дол. завідомо неправильно віднесені до складу витрат на повернення позик акціонерів, наданих у попередні фінансові періоди; 3) вказану у корпоративній податковій декларації суму виручки за реалізовану продукцію штучно завищено на 500 тис. дол., привласнених керівництвом корпорації. Внаслідок цих незаконних операцій державі було заподіяно майнову шкоду у вигляді ненадходження податків на прибуток корпорацій на суму 339 тис. дол. [188].

1 березня 2005 р. корпорацію “Тайтен Корпорейшн” (англ. – Titan Corporation), що займається виробництвом систем військової розвідки та комунікації, було визнано винною у вчиненні трьох епізодів злочинної діяльності, включаючи давання хабара, фальсифікацію документів обліку та звітності, а також складання та подання завідомо неправдивої податкової декларації. Корпорація, використовуючи свого агента в африканській країні Бенін, незаконно перерахувала 2 млн. дол. на виборчу кампанію президента Беніну. В обмін на це “Titan” отримала ексклюзивне право на багатомільйонний державний контракт щодо встановлення системи стільникового телефонного зв'язку на території цієї держави. З метою приховати нелегальні трансакції керівництво корпорації прийняло рішення про фальсифікацію відповідних документів бухгалтерського обліку та віднесення перерахованої суми у розмірі 2 млн. дол. до складу операційних витрат у річній декларації з податку на прибуток корпорацій. Корпорацію “Titan” було засуджено до сплати кримінального штрафу в розмірі 13 млн. дол. із випробувальним строком у три роки, протягом якого корпорація здійснюватиме свою діяльність під контролем СВД та інших компетентних державних органів [188].

Від того, чиї інтереси переважатимуть у кожній конкретній справі, і залежатиме висновок про притягнення чи звільнення корпорації від кримінальної відповідальності. Наприклад, поширеність і неодноразовість скоєння податкових злочинів всередині корпорації окремими її агентами або навіть структурними підрозділами (тобто, якщо звернутись до вітчизняної кримінально-правової термінології, обтяжуючі відповідальність обставини) свідчать про доцільність кримінального переслідування, хоча зрозуміло, що внаслідок застосування кримінальних санкцій постраждають майнові інтереси акціонерів, менеджменту, контрагентів та рядових працівників.¹

Поряд із кримінальним переслідуванням корпорацій за податкові злочини існують альтернативні варіанти застосування юридичних заходів примусового характеру. Йдеться, зокрема, про спеціальні федеральні програми державних органів (у першу чергу СВД) щодо запровадження заходів додержання вимог регулятивного законодавства корпоративними платниками. Прикладом можуть слугувати Федеральна програма протидії недекларуванню податків та Федеральна стратегія протидії злочинним схемам виведення доходів з-під оподаткування, що затверджені та реалізуються СВД у загальнонаціональному масштабі [221].

На завершення аналізу кримінально-правового статусу корпорацій як суб'єктів федеральних податкових злочинів хотілось би ще раз підкреслити значну суспільну небезпеку таких діянь, адже саме платники – юридичні особи

Примітка.

Під час проведеного у 1991 р. розслідування порушень федерального законодавства з боку корпорації “Джорджія Пасіфік Корпорейшн” (англ. – Georgia Pacific Corporation) було встановлено факт включення у корпоративну податкову декларацію за 1984 р. завідомо неправдивих відомостей про сукупний оподатковуваний дохід за звітний період, а саме суму доходу було занижено на 24 млн. дол. нібито наданої благодійної допомоги. Корпорація в особі компетентних представників повністю визнала вину у вчиненні ухилення від сплати федерального податку на прибуток корпорацій та уклала відповідну угоду зі стороною обвинувачення; внаслідок засудження юридичною особою було сплачено кримінальний штраф у розмірі 5 млн. дол., а також 16 млн. дол. цивільно-правових санкцій [182].

Під час розслідування у 2002 р. фінансових і, зокрема, податкових махінацій корпорації “Енрон” (англ. – Enron), яка, до речі, з 1990 по 1995 р. перерахувала до державної скарбниці 325 млн. дол. федеральних податків, було встановлено, що ця компанія володіє 441 (!) структурним підрозділом із різним юридичним статусом на Кайманових Островах – офшорній зоні, де не запроваджено податок з доходів корпорації. З’ясувалось, що “Енрон” у цих дочірніх компаніях ділові операції не здійснювала, а використовувала їх виключно для сумнівних фінансових трансакцій [306, с.4].

є представниками так званого “великого бізнесу” у США. Як свідчать результати розслідування фінансово-господарської діяльності 20 найбільш відомих американських корпорацій, проведеного у 2002 р. суспільно-політичною організацією “Паблік Сітізен” (англ. – Public Citizen) за сприяння Конгресу США, сукупна ринкова вартість цих компаній (відповідно до сукупної вартості їх акцій на фондовій біржі) була штучно завищена приблизно на 236 млрд. дол. [183]. Звичайно, ця сума не є результатом виключно шахрайських дій з боку менеджменту корпорацій – вона зумовлена різними чинниками, у т. ч. кон’юнктурою на фінансовому ринку країни. Однак значна частина зі згаданих 236 млрд. дол. є суспільно-небезпечним наслідком саме фінансових махінацій, поєднаних із використанням різноманітних схем так званої податкової “оптимізації”.

Для посилення кримінально-репресивних заходів протидії злочинам фінансової спрямованості з боку американських корпорацій Конгресом був прийнятий Акт Сарбейнса-Окслі, згідно з положеннями якого 950 найбільших корпорацій повинні були подати до Федеральної комісії по цінних паперах підписані керівниками письмові підтвердження того, що фінансова звітність, оприлюднена ними в останні роки, відповідає дійсності. Цим нормативним актом було також підвищено кримінальні санкції за шахрайство з документами (у т. ч. на електронних носіях) корпоративної звітності: максимальний строк позбавлення волі відтепер складає 20 років, а за шахрайство з цінними паперами – 25 років [16, с.12–15].

Під час вивчення досвіду США щодо особливостей притягнення корпорацій до кримінальної відповідальності за федеральні податкові злочини перед автором неодноразово поставало питання: чи є підстави запроваджувати кримінальну відповідальність юридичних осіб в Україні? Адже наукові дискусії навколо цього актуального правового питання продовжуються й по сьогодні, незважаючи на однозначний зміст ст. 18 КК України, яка визнає суб’єктом злочину лише фізичну осудну особу, яка досягла відповідного віку кримінальної

відповідальності [51, с.256–257].

Закони України від 11 червня 2009 р. “Про засади запобігання та протидії корупції” [4] та “Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень” [5] додатково стимулювали науковий і практичний інтерес до цього, безперечно, актуального питання. Так, п. 5 ч. 1 ст. 2 Закону України “Про засади запобігання та протидії корупції” називає юридичних осіб суб’єктами відповідальності за корупційні правопорушення у визначених законом випадках. Другий із названих законів розкриває підстави та обсяги такої відповідальності (ст. 2), а також містить перелік стягнень, що застосовуються до юридичних осіб (ст. 3). Так, ст. 2 Закону України “Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень” визначає, що юридична особа несе відповідальність, встановлену цим Законом, за вчинення від її імені та в її інтересах керівником такої юридичної особи, її засновником, учасником чи іншою уповноваженою особою самостійно або у співучасті будь-якого із злочинів, передбачених ст. 209, ч. 1 або ч.2 ст.ст. 235-4, 235-5, ст.ст. 364, 365, 368, 369 і 376 КК. Ст. 3 Закону України “Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень” містить вичерпний перелік стягнень, що можуть накладатись на юридичних осіб: штраф, заборона займатися певним видом діяльності, конфіскація майна, а також ліквідація юридичної особи. Зазначимо, що аналогічні за юридичною природою види впливу на корпорації застосовуються і правоохоронними органами США, де вони традиційно віднесені до кола кримінально-правових санкцій. Варто відзначити притаманну Закону України “Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень” фрагментарність у вирішенні розглядуваної кримінально-правової проблеми. Така фрагментарність є зрозумілою з урахуванням того, що Закон від 11 червня 2009 р. ухвалено на виконання рекомендацій, які містяться у ст. 26 Конвенції ООН проти корупції і ст. 18 Кримінальної конвенції Ради Європи про боротьбу із корупцією. Позитив від ухвалення розглядуваного Закону вбачаємо у тому, що апробація його положень на практиці дозволить з’ясувати вади і здобутки

невідомого дотепер вітчизняній правовій системі інституту юридичної відповідальності організацій за вчинення злочинів.

Стосовно виду юридичної відповідальності, схилиємось до думки про те, що Законом України “Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень” не запроваджено кримінальну відповідальність організацій. На користь такої позиції вказує, зокрема, відсутність у назві і тексті цього нормативного акту звороту “кримінальна відповідальність”, вказівка у ст. 3 Закону на види стягнень (а не покарань), а так само невнесення змін до розділу IV Загальної частини КК (“Особа, яка підлягає кримінальній відповідальності (Суб’єкт злочину)”) і статей Особливої частини КК України про відповідальність за злочини, у разі вчинення яких має наставати відповідальність юридичних осіб.

Загалом, аналіз положень вказаних законів дає можливість лише дискутувати про разову безсистемну спробу вітчизняного законодавця запровадити у такий спосіб “квазікримінальну” відповідальність організацій. Водночас вважаємо раціональним існуючий у США підхід щодо запровадження відповідальності корпорацій: федеральне законодавство містить не лише кримінально-правові, а й цивільно-правові, адміністративно-правові, фінансові, дисциплінарні та інші види санкцій, що забезпечує відповідність конкретних заходів юридичної відповідальності характерові та наслідкам порушень, вчинюваних організаціями. На сьогодні очевидним залишається й те, що питання про доцільність визнання організації суб’єктом злочину за КК України потребує подальших наукових розробок для виваженого і, що особливо важливо, системного запровадження.

Висновки до розділу 2

1. Формалізація податкових правовідносин, наявність численних і детальних актів регулятивного (податкового) законодавства має своїм наслідком досить формальний підхід американського законодавця до опису ознак федеральних податкових злочинів: фактично ними визнаються не стільки суспільно небезпечні діяння, що спричиняють істотну матеріальну шкоду

системі оподаткування держави (як це, наприклад, має місце у випадку зі ст. 212 КК України), скільки умисних порушень вимог податкового закону. Водночас дослідження закріпленої у ПК системи кримінально-правових заборон на вчинення федеральних податкових злочинів чітко демонструє ту обставину, що фіскальним інтересам американської держави шкода може бути заподіяна на будь-якому етапі податкового адміністрування: під час підготовки інформації про об'єкт оподаткування та розрахунку суми податкового зобов'язання, на стадії перерахування коштів до бюджету, під час погашення податкового боргу тощо. Разом із тим американську модель кримінально-правової охорони системи оподаткування не варто ідеалізувати, зокрема, з огляду на часткове дублювання, а інколи й колізійність кримінально-правових норм у сфері оподаткування.

Відзначаючи високий ступінь визначеності і конкретизації вимог федерального законодавства США (у т. ч. його кримінально-правової складової), зауважимо, що ключове для складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, поняття “ухилення від сплати”, будучи законодавчо невизначеним, залишається об'єктом суперечливого тлумачення з боку як науковців, так і практиків. У зв'язку з цим ознаки відповідної злочинної поведінки мають бути більш чітко визначені в законодавчому порядку.

Водночас є підстави констатувати, що в цілому законодавче закріплення поняття злочину та його окремих конструктивних ознак (суб'єкта, суб'єктивної сторони тощо) у Загальній частині КК України є більш вдалим порівняно із федеральним кримінальним законодавством США, де аналогічні за змістом визначення або відсутні, або тривалий час залишаються предметом досить суперечливого судового тлумачення.

2. Порівняно з іншими складами федеральних податкових злочинів діяння, передбачене § 7201 ПК, вважається найбільш небезпечним через притаманний йому спосіб – вчинення свідомого й активного за своїм характером діяння, спрямованого на ухилення від нарахування податкових платежів або від їх сплати на користь держави. На відміну від ст. 212 КК України, в якій ухилення

від сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів) сформульовано як злочин із матеріальним складом, § 7201 ПК описує усічений склад злочину, що підтверджується використанням у тексті цього параграфу термінологічного звороту “спроба ухилитись будь-яким способом”. Американський законодавець, враховуючи підвищену суспільну небезпеку цього діяння, фактично переніс момент його закінчення на стадію вчинення першого епізоду злочинної поведінки, спрямованої на ухилення від виконання прямих податкових обов'язків, – нарахувати та сплатити податкові платежі. Така юридична конструкція, дозволяючи констатувати наявність закінченого посягання, не очікуючи настання шкідливих наслідків, надає правоохоронним органам США змогу покласти край протиправній поведінці особи у сфері оподаткування на ранніх стадіях злочинної діяльності і, крім всього іншого, засвідчує загалом формалізований підхід до конструювання ознак злочинного діяння, що панує у сучасній кримінально-правовій доктрині США.

3. Однією з найскладніших проблем застосування § 7201 та інших норм ПК про відповідальність за податкові злочини на практиці було і залишається встановлення умислу у поведінці податкового правопорушника. У результаті судового тлумачення (у т. ч. здійснюваного ВС США) кримінально-правових норм, присвячених караності федеральних податкових злочинів, вироблено низку юридично значущих виключень. У зв'язку з цим при кримінально-правовій оцінці неправомірного діяння платника податків значна увага звертається на встановлення тієї обставини, чи було невиконання податкового обов'язку наслідком свідомої та вольової поведінки особи.

Специфічним слід визнати встановлення умислу як обов'язкового елементу складу злочину, передбаченого § 7206(1) ПК, оскільки це пов'язано з наявністю у вказаній нормі письмового застереження про санкції за неправдиве звітування. Зазначене письмове застереження, сприяючи попередженню шахрайських дій з боку платників податків, слугує офіційним підтвердженням того факту, що на момент підписання податкової декларації особа усвідомлювала неправдивість такого документа, а, отже, діяла умисно. У

такому випадку правило про покладення тягаря доказування на сторону обвинувачення “не спрацьовує”, і відтепер обвинувачений сам зобов’язаний подати переконливі докази відсутності злочинного наміру у його діянні. Попри наявність в Україні подібних за змістом застережень у деяких документах, пов’язаних із справлянням податкових платежів, конституційний принцип презумпції невинуватості у будь-якому разі не дозволяє перекладати тягар обвинувачення на податкового правопорушника.

4. Як свідчать матеріали американської судової практики, кримінальне переслідування за ухилення від сплати податків з доходів, одержаних незаконним шляхом, є ефективним заходом юридичного примусу у тих випадках, коли джерелом формування таких доходів виступають злочинні діяння з високим ступенем латентності (службові злочини, організована злочинність, наркобізнес, корпоративне шахрайство тощо). У правоохоронних органів з’являється альтернативний шлях пред’явлення обвинувачення у вчиненні не того злочину, який став джерелом злочинних доходів і факт якого дуже важко або у конкретній ситуації взагалі неможливо довести, а податкового злочину, де основним доказом виступає неправдива податкова звітність.

5. Закріплення на федеральному рівні норм, що забороняють здійснювати грошові трансакції без належного документального оформлення (§ 6050I ПК), сприяє зміцненню фінансової дисципліни під час здійснення готівкових та безготівкових розрахунків між суб’єктами економічних відносин. Держава ефективно контролює проведення значних за обсягом фінансових трансакцій та у випадку виявлення порушень вимог фінансового законодавства застосовує дієві заходи кримінально-правового примусу, що широко висвітлюються у ЗМІ. Такий прагматичний підхід, втілюючи одночасно і каральну, і превентивну функції, дозволяє створити дієвий механізм фінансового моніторингу, що забезпечує належний порядок здійснення грошових операцій.

6. Можна із впевненістю констатувати, що інститут корпорації як суб’єкта кримінальної відповідальності у США на рівні федерації не є якоюсь

юридичною абстракцією, позбавленою практичного втілення. Навпаки, розглянуті комплексні федеральні програми протидії корпоративній злочинності, а також вироки федеральних судів різних інстанцій переконливо свідчать про остаточну і безповоротну імплементацію даного інституту у сучасне кримінальне законодавство і кримінально-правову доктрину США.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОГО ВПЛИВУ ЗА ФЕДЕРАЛЬНІ ПОДАТКОВІ ЗЛОЧИНИ

3.1. Аналіз покарань за злочини проти системи федерального оподаткування США та основні тенденції їх призначення

Федеральне кримінальне законодавство США не містить визначення покарання, віддаючи вирішення цього питання “на відкуп” судовій практиці, а також доктрині.¹ Складається враження, що для американських юристів поняття покарання – це щось саме собою зрозуміле [145, с.205].

Взагалі США традиційно відносять до групи держав із так званою каральною кримінально-правовою системою [18, с.68–76]. До її характерних ознак відносять: 1) підхід до покарання як до кари, помсти за скоєне; 2) залякування та абсолютна превенція як основні способи попередження злочинів; 3) закріплення у кримінальному законодавстві тривалих строків позбавлення волі (15 років і більше) або системи невизначених вироків [95, с.14]. Основне завдання кримінального права полягає у тому, щоб за допомогою залякування заходами кримінально-правової репресії утримати потенційного злочинця від вчинення суспільно небезпечного діяння і водночас

Примітка.

На думку дослідників сучасних проблем застосування покарань у США, найбільш повне визначення поняття “покарання” наводиться у роботах Дж. Холла. По-перше, покарання – це позбавлення певних прав. По-друге, воно є примусовим. По-третє, воно накладається від імені держави і нею “санкціоноване”. По-четверте, покарання передбачає наявність правил та їх порушення, а також більш-менш формальне встановлення у судовому рішенні цього факту. По-п’яте, воно накладається на правопорушника, який спричинив шкоду, а це передбачає наявність сукупності правил, із урахуванням яких як шкода, так і покарання є суттєвими з етичної точки зору. По-шосте, розмір і тип покарання певним чином залежать від спричиненої шкоди, а також обтяжуються чи пом’якшуються з урахуванням особи правопорушника, його мотивів і цілей [200, с.310].

Модельний КК США формулює такі цілі застосування кримінальних покарань: 1) попередження вчинення нових злочинів; 2) сприяння виправленню та соціальному відновленню осіб правопорушників. Відповідно до § 3553 КК США суд призначає покарання, що є достатнім для досягнення його цілей, але не суворіше ніж необхідно. Цілі покарання за вчинення федерального злочину є наступними: 1) відобразити серйозність посягання, сприяти повазі до закону і бути справедливим; 2) здійснювати адекватний стримуючий вплив на злочинну поведінку; 3) забезпечувати захист суспільства від рецидивів злочинів; 4) надавати обвинуваченому оптимальну можливість отримати необхідну освіту, професійну підготовку, медичне або інше обслуговування [146, с.45].

суворо покарати осіб, які вже скоїли злочин.

Цілі застосування покарання за вчинення федеральних податкових злочинів були достатньо ретельно сформульовані ще у 1943 р. у рішенні ВС США у справі Спайз проти Сполучених Штатів [233]. Суд зазначив, що американська держава загалом покладається на правомірну поведінку платників податків для забезпечення належного порядку функціонування національної системи оподаткування. У багатьох випадках платники податків нехтують або умисно порушують вимоги податкового законодавства щодо належного виконання покладених на них обов'язків. Унаслідок цього Конгрес запровадив низку санкцій для захисту встановленого порядку надходження обов'язкових платежів до державного бюджету [77, с.15].

Для сучасного етапу розвитку кримінального законодавства США характерною є тенденція щодо поступового збільшення розміру покарань за ті кримінально карані порушення, які спричиняють фінансовій системі держави майнову шкоду до 100 тис. дол. Кількість цієї групи податкових злочинів наразі є найбільшою [162]. Як свідчать статистичні дані, близько половини з усіх винесених щодо податкових злочинців вироків передбачають умовне позбавлення волі, інша половина – це реальне позбавлення волі в середньому на один рік. Отримані дані привели керівництво федеральних правоохоронних органів до висновку про доцільність розроблення нової більш репресивної програми у сфері призначення покарань за податкові злочини.

Аналіз санкцій за скоєння федеральних податкових злочинів у США свідчить про їх поділ на дві основні групи: 1) позбавлення волі на певний строк; 2) кримінальні штрафи. Допускається й одночасне застосування двох вказаних видів покарань [11, с.472–474]. Окрім кримінальних санкцій, до несумлінних платників податків зазвичай застосовуються і заходи цивільно-правової відповідальності, а саме: стягнення основної суми податкової заборгованості, пеня, штрафи, позбавлення права голосувати, займати посади у сфері державного управління, анулювання професійних ліцензій, укладання спеціальних угод примусового характеру із правоохоронними органами [142, с.162–163; 165, с.7–17].

У 1984 р. Конгрес США ухвалив Акт про кримінальні санкції (англ. – Criminal Fine Enforcement Act of 1984). Цим нормативним актом було запроваджено § 3623 КК США, згодом змінений на § 3571. Відповідно до положень цього параграфу збільшився максимальний розмір штрафів за вчинення злочинів середньої тяжкості (місдімінорів) та тяжких злочинів (фелоній). Так, якщо до набрання цим приписом законної сили максимальне покарання у вигляді штрафу за ухилення від сплати податків для фізичних осіб складало 100 тис. дол., то після введення – вже 250 тис. дол. [185].

До обвинувачених, які скоїли податкові злочини невеликої тяжкості, федеральні судді, користуючись широкими дискреційними повноваженнями, як кримінальні санкції переважно застосовують штраф, умовне засудження, умовний вирок, пробацію, позбавлення певних прав або комбінацію названих заходів. Якщо ж мало місце таке порушення податкового законодавства, що призвело до значного ненадходження обов'язкових платежів (оціночна категорія) чи було вчинене за змовою групою осіб, санкції щодо таких порушників зазвичай будуть значно суворішими і, як свідчить практика, поєднуюватимуться із позбавленням волі на певний строк. Водночас слід підкреслити, що підхід американської судової системи у сфері кримінальних покарань носить наразі переважно майновий характер. Окрім суто компенсаторної функції, яка спрямована на відшкодування ненадходжень до бюджету, кримінальні санкції за податкові злочини спрямовані ще й на покарання податкового шахрая шляхом стягнення певних коштів, належних йому особисто, на користь держави.

Відповідно до § 3581 КК США існує законодавча регламентація максимальних строків позбавлення волі за окремі класи фелоній і місдімінорів:

- 1) за фелонію класу А – довічне позбавлення волі або позбавлення волі на будь-який строк;
- 2) за фелонію класу В – на строк не більше 25 років;
- 3) за фелонію класу С – на строк не більше 12 років;
- 4) за фелонію класу D – на строк не більше 6 років;
- 5) за фелонію класу Е – на строк не більше 3 років;
- 6) за місдімінор класу А – на строк не більше 1 року;
- 7) за місдімінор класу В – на

строк не більше 6 місяців; 8) за місдімінор класу С – на строк не більше 30 днів [136, с.643–647].

Строк тюремного ув'язнення, передбачений нормами про податкові злочини, складає 1, 3 або 5 років. Однак, якщо взяти до уваги, що американське кримінально-процесуальне законодавство дозволяє складати строки позбавлення волі у разі скоєння декількох злочинів, передбачених різними параграфами ПК, то в окремих випадках остаточне покарання може полягати у позбавленні волі строком на 10, 20 років чи навіть більше. Таким чином, кожен епізод злочинної діяльності одержує власну кримінально-правову оцінку у вигляді покарання відповідного виду та розміру. Слід констатувати, що принципово інший підхід закріплено в ст. ст. 70 та 71 КК України, які обмежують повне складання покарань за сукупністю злочинів чи вироків. Наприклад, ч. 2 ст. 71 КК України передбачає, що у певній ситуації суд має право за сукупністю вироків призначити покарання у вигляді позбавлення волі на строк до 25 років. Очевидно, що вітчизняний “варіант” призначення покарання в цьому контексті забезпечує більш ліберальний (поблажливий) підхід до засудження особи.

На практиці поширеним різновидом санкцій за податкові злочини є конфіскація (*forfeiture*). Конфіскації можуть підлягати такі активи: 1) будь-яке майно, нерухоме або особисте, що перебуває на території США або має злочинне походження за межами США; 2) будь-яке майно, включаючи готівкові та безготівкові кошти, що виникло в обвинуваченого внаслідок податкового шахрайства. Особливістю конфіскації є те, що її предметом виступають не лише прямі незаконні надходження платника, одержані від несплати належних податкових платежів, а й перебуваючі в незаконному обігу “тіньові” кошти, джерелом яких зазвичай є різноманітні схеми фінансового шахрайства. Усі перераховані види майна можуть бути конфісковані на підставі вироку суду. При цьому обов'язки щодо встановлення його місцезнаходження та подальшого зберігання під час розгляду справи покладені на уповноважених посадових осіб СКР, а у певних випадках – на представників прокуратури.

Такий відомий кримінальному та кримінально-виконавчому законодавству США захід, як пробація, застосовується як альтернатива позбавленню волі у злочинах, що не характеризуються великою суспільною небезпечністю. Сутність пробації полягає у залишенні засудженого на певний строк (не більше 5 років) на волі під контролем спеціально уповноваженого представника правоохоронних органів. У разі порушення умов пробації вона замінюється реальним позбавленням волі [146, с.47]. Хоча такий захід прямо не передбачено у санкціях норм про відповідальність за федеральні податкові злочини, суди активно застосовують пробацію у кримінальних справах про вказані злочини.

Вид, розмір та порядок застосування кримінальних санкцій до корпорацій у разі засудження за злочини проти системи федерального оподаткування також має свої особливості. Федеральне кримінальне законодавство як міру покарання для корпорації передбачає лише штраф. Так, відповідно до § 3571 КК США за вчинення фелонії на корпорацію може бути накладений штраф до 500 тис. дол.; за вчинення місдімінору, що потягло смерть потерпілого, – також до 500 тис. дол.; за скоєння місдімінору, що не потягло смерть потерпілого, – до 200 тис. дол.; а за скоєння кримінального проступку – до 10 тис. дол. Проведений нами аналіз санкцій, передбачених основними параграфами про злочини у сфері федерального оподаткування, демонструє, що максимальний розмір санкції у вигляді штрафу для корпорацій зазвичай удвічі перевищує аналогічний показник для платника – фізичної особи і становить 500 тис. дол. Крім того, якщо звернутись до положень інших нормативних актів, що регулюють діяльність корпорацій, арсенал примусових заходів, що застосовуються до юридичних осіб – суб'єктів господарської діяльності, буде значно ширшим і охоплюватиме, зокрема, примусову ліквідацію, реорганізацію компанії, здійснення компенсаційних виплат потерпілим особам.

Слід зазначити, що перед вітчизняними дослідниками також продовжують поставати питання доцільності диференціації кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків і зборів залежно від суб'єкта цього злочину. Наразі підтримуємо висловлену в юридичній літературі точку зору про те, що

параметри податкових зобов'язань і, відповідно, розмір шкоди, яка може бути заподіяна їх невиконанням, залежать не стільки від належності податкового правопорушника до організації чи фізичної особи, скільки від інших факторів, які навряд чи зможуть бути враховані під час реалізації ідеї диференціації кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків залежно від належності податкового правопорушника до юридичної або фізичної особи. З огляду на зазначену позицію, вважаємо за недоцільне, принаймні на сучасному етапі, переглядати усталений у ст. 212 КК України уніфікований підхід до кримінально-правової оцінки податкового ухилення, вчиненого різними категоріями платників податків.

У 1984 р. Конгрес США прийняв Акт про реформування системи покарань (англ. – Sentencing Reform Act). Цим документом було започатковано діяльність спеціального федерального органу – Комісії США з питань покарань (англ. – United States Sentencing Commission). Також вказаним Актом новоствореній організації доручалось розробити керівні положення щодо призначення покарань у федеральних кримінальних справах – Федеральні правила призначення покарань (англ. – Federal Sentencing Guidelines) [162]. Необхідно зауважити, що передумовою створення цієї Комісії та прийняття чітких правил покарань була необхідність реформування так званої системи невизначених вироків, яка діяла до того часу. Відповідно до такої системи накладення кримінально-правових санкцій суд в обвинувальних вироків встановлював лише загальні межі покарання у вигляді позбавлення волі, наприклад 5 – 20 років. Фактична ж тривалість відбування покарання визначалась спеціальною комісією – Радою з питань умовно-дострокового звільнення, яка складалась із 4 – 5 членів і зазвичай призначалась губернатором штату [8, с.8–10].

Чинні федеральні правила призначення покарань, що ґрунтуються на ступені тяжкості скоєного злочину та попередній кримінальній історії обвинуваченого, містять 43 рівня тяжкості злочину. Кожному окремому складові злочину присвоєно базовий рівень тяжкості, який є своєрідною відправною точкою для визначення ступеня суспільної небезпеки вчиненого

протиправного діяння. Більш тяжкі злочини мають, відповідно, і більш високий базовий рівень.¹ Так, наприклад, якщо проникнення у чуже володіння має базовим рівнем 4, то викрадення людей – вже 24 [249, с.384–385]. Такі склади податкових злочинів, як ухилення від сплати федеральних податків, умисне неподання податкової декларації або несплата податків, подання завідомо неправдивих документів податкової звітності, мають базовий рівень тяжкості 6.

Крім базових рівнів, на тяжкість покарання за різні протиправні діяння впливають спеціальні кваліфікуючі ознаки, за наявності яких базові рівні обов'язково збільшуються на певну кількість пунктів, що, як наслідок, тягне за собою більш суворе покарання. Наприклад, у тих злочинних діяннях, де ступінь суспільної небезпеки залежить від розміру матеріальної шкоди (зокрема, це стосується і податкових злочинів), базовий рівень тяжкості може одразу збільшуватися на 2, 4 або більше пунктів залежно від розміру спричинених збитків (див. додаток 3).

Так, у разі умисного недекларування або незазначення джерела походження прибутку у розмірі 10 тис. дол. та більше протягом одного фінансового року, базовий рівень тяжкості такого податкового злочину буде збільшено на 2 пункти. Якщо отриманий рівень буде нижчим за 12 пунктів, його буде штучно підвищено до 12. У разі застосування завідомо шахрайських знарядь або засобів для полегшення вчинення злочину базовий рівень тяжкості злочину також буде підвищено на два пункти. Більше того: для цілей застосування правил призначення покарань податковим боргом, а, отже, і загальною сумою несплачених обов'язкових платежів визнаватиметься та сума, яка була безпосереднім предметом злочину і несплата або приховування якої охоплювались умислом винного, навіть якщо таке діяння і не було з певних причин доведено до кінця.

Окрім кваліфікуючих ознак, що прямо впливають на вид та розмір покарання,

Примітка.

Необхідно зазначити, що М. І. Хавронюк також пропонує з метою уніфікації всієї системи призначення покарання розглянути можливість введення до кримінального закону ступенів різних видів покарань (як, зокрема, у КК Сан-Марино та деяких інших держав) [151, с.113].

при винесенні вироку також враховується наявність пом'якшуючих або обтяжуючих відповідальність обставин, вичерпний перелік яких міститься у федеральних правилах призначення покарань [208, с.1030–1033]. Три базові групи таких обставин охоплюють, зокрема, тяжкість скоєного діяння, наявність чи відсутність дійового каяття винного, роль особи у вчиненні злочину групою осіб, а також посткримінальну поведінку особи та перешкоджання (сприяння) здійсненню правосуддя. Наприклад, якщо злочинна діяльність податкового консультанта при скоєнні платником ухилення від сплати податків була мінімальною, базовий рівень тяжкості цього злочину зменшується на чотири пункти. Якщо в акті державного обвинувачення міститься два або більше епізоди, керівні положення дозволяють встановлювати сукупний (комбінований) рівень тяжкості злочину. За відправну крапку береться базовий рівень найтяжчого з усіх скоєних злочину (наприклад, ухилення від сплати федеральних податків – § 7201 ПК). До нього додаються пункти з менш тяжких посягань, залежно від їх суспільної небезпеки, наявності кваліфікуючих ознак, а також обтяжуючих та пом'якшуючих вини обставин у їх сукупності.

Окрім базових рівнів тяжкості злочину, правила призначення покарань містять шість категорій так званої “попередньої кримінальної історії”. Вони слугують своєрідним індикатором суспільної небезпеки особи злочинця залежно від виду, тяжкості та кількості раніше скоєних злочинів. Так, категорія 1 охоплює тих осіб, які вперше вчинили злочин невеликої тяжкості. Відповідно, найвищу категорію 6 буде присвоєно злочинцям, які й раніше протягом тривалого часу вчиняли посягання на певні охоронювані законом об'єкти, і є серйозні підстави очікувати повторення таких суспільно небезпечних дій у майбутньому [216, с.33–49].

Остаточний рівень тяжкості покарання за вчинений злочин встановлюється наступним шляхом. Береться базовий рівень тяжкості, до якого додається або від якого віднімається певна кількість пунктів залежно від наявності перерахованих вище ознак та обставин. Отриманий результат співвідноситься із певною категорією кримінальної історії підсудного за допомогою

спеціально затвердженій таблиці призначення покарань. У місці перетинання цих двох показників і буде зазначено межі санкції у вигляді позбавлення волі, що обчислюється у місяцях (див. додаток І).

Вважаємо за доцільне окремо зупинитися на специфічних моментах призначення покарання за податкові злочини залежно від суми несплачених податкових платежів, а також на проблемних питаннях визначення суми податкового боргу для цілей кримінального переслідування. У разі умисного заниження оподаткованого доходу сума податкового боргу визначається на рівні ставки федерального податку з доходів фізичних осіб у розмірі 28% від суми прихованого податку (34% у випадках, коли платником податків виступає корпорація). До цієї суми додається 100% усіх пред'явлених до відшкодування податкових пільг та кредитів. Зазначена методика розрахунку застосовується лише у тих випадках, коли неможливо більш точно встановити суму загального податкового боргу.¹

Якщо платник податків умисно не подав до податкових органів свою декларацію за певний фінансовий рік, сума податкового боргу буде визначена на рівні 20% від валового доходу (25% у випадках, коли платник – корпорація). Ця формула обчислення застосовується лише у тих випадках, коли більш точне встановлення суми податкового боргу є неможливим. У складних ситуаціях, коли доказова база є незначною або взагалі відсутня, можливе застосування непрямих методів встановлення податкового боргу (підрозділ 1.3. роботи).

Примітка.

Застосування цього методу обчислення суми несплачених податків доречно проілюструвати на двох модельних прикладах.

Обвинувачений А подає до податкових органів декларацію, у якій відображено сукупний річний дохід у розмірі 40 тис. дол., тоді як фактично отриманий ним дохід складає 90 тис. дол. Крім того, платник А подає підроблену заяву про відшкодування 10 тис. дол. нібито переплачених податків. У такому випадку сума податкового боргу складатиме 24 тис. дол.: 1) 90 тис. дол. – 40 тис. дол. = 50 тис. дол.; 2) 50 тис. дол. x 28% = 14 тис. дол.; 3) 14 тис. дол. + 10 тис. дол. = 24 тис. дол.

Наступний приклад. Обвинувачений В, який є єдиним власником так званої С-корпорації (юридичного утворення – суб'єкта господарської діяльності, яке за організаційними ознаками схоже на товариство з обмеженою відповідальністю в Україні), умисно у корпоративній податковій декларації занижує дохід на 100 тис. дол. Цю приховану від оподаткування суму він привласнює, не відображуючи у декларації з податку з доходів фізичних осіб. У такому випадку загальна сума податкового боргу, що буде інкримінована обвинуваченому, складатиме 62 тис. дол., оскільки не відбулось оподаткування на двох рівнях: корпоративному та фізичної особи. Цей показник одержується у результаті наступного обчислення: 1) 100 тис. дол. x 34% = 34 тис. дол. (сума боргу з податку на прибуток корпорацій); 2) 100 тис. дол. x 28% = 28 тис. дол. (сума боргу з податку з доходів фізичних осіб); 3) 34 тис. дол. + 28 тис. дол. = 62 тис. дол. (загальна сума податкового боргу).

3.2. Теорія і практика звільнення податкових злочинців від кримінального переслідування

Одним із напрямів кримінально-правової протидії федеральним податковим злочинам у США виступає сприяння виправленню протиправної поведінки платників податків, що, зокрема, полягає у реструктуризації податкової заборгованості, наданні необхідних юридичних консультацій, проведенні масової роз'яснювальної роботи, укладанні процесуальних угод між обвинуваченими і прокурорськими службами про повне або часткове визнання вини, у стимулюванні сприяння розслідуванню податкових злочинів.

Як зазначає А. В. Савченко, федеральному кримінальному законодавству США відомі п'ять видів звільнення від кримінального переслідування винної особи: 1) смерть особи, яка вчинила злочин; 2) помилування; 3) амністія; 4) відмова держави від переслідування особи за вчинені нею злочини в разі укладання "угоди про визнання обвинуваченим своєї вини"; 5) закінчення строків давності притягнення особи до кримінальної відповідальності. Причому останні два види найбільш детально врегульовані законодавством [133, с.215]. Вивчення кримінального законодавства та матеріалів опублікованої судової практики США дозволяє додати до вказаного переліку також звільнення від застосування заходів кримінально-правової репресії у зв'язку з добровільним повідомленням про вчинений злочин. Особливостям застосування деяких із перерахованих вище заходів поліпшення правового статусу винної особи у кримінально-правових ситуаціях, пов'язаних із порушенням вимог федерального податкового законодавства, будуть присвячені наступні рядки дослідження.

Практика діяльності СВД виробила правила заохочення осіб, які своєчасно не подали податкові декларації, а тому побоюються кримінального переслідування. СВД рекомендує не розпочинати кримінальне переслідування за § 7203 ПК (передбачає караність порушення встановленого обов'язку подавати декларації і сплачувати податки) стосовно осіб, якщо ними дотримані

такі умови: 1) особа добровільно проінформувала СВД про те, що вона не подавала декларацію за один або декілька податкових періодів; 2) особа мала виключно легальне джерело доходів; 3) особа викрила себе до того, як СВД “зацікавилась” її діяльністю; 4) особа подала правдиву податкову декларацію або спільно з СВД взяла участь у встановленні правильних податкових зобов’язань; 5) особа сплатила належну суму податків або домовилась про їх сплату пізніше [35, с.60]. Найбільш складним етапом у застосуванні розглядуваної заохочувальної процедури є встановлення ознаки добровільності у відповідному повідомленні платника податків, особливо якщо взяти до уваги об’єктивну нездатність СВД перевірити мільйони поданих щороку декларацій. Презюмується, що добровільна заява, яка звільняє від кримінального переслідування, має місце, зокрема, у тому разі, коли особа, яка спочатку подала до місцевого відділу СВД перекручену податкову декларацію, згодом надсилає уточнену (виправлену) і самостійно донараховує та сплачує невнесену суму податку. Якщо ж такі самі дії вчинені платником податків під час проведення комплексної аудиторської перевірки СВД, яка з великою ймовірністю призведе до викриття податкового шахрайства, підстав для звільнення від кримінального переслідування не вбачається. У тому разі, коли сума несплаченого податку є великою, добровільному повідомленню, як правило, передую зустріч адвоката порушника з представниками СВД, під час якої на умовах анонімності надається інформація про допущене порушення і отримується гарантія звільнення від кримінального переслідування у разі добровільного повідомлення платника про факт злочину і вчинення ним активних дій, спрямованих на погашення податкової недоїмки.¹ При цьому

Примітка.

Розглядувана практика звільнення від кримінального переслідування, яка застосовується американськими прокурорами вже протягом не одного десятиріччя, базується на положеннях секції 4.01 Посібника з кримінальних податкових справ Міністерства юстиції США, що призначений для внутрішнього користування прокурорами і має рекомендаційний характер. Крім того, певні особливості застосування вказаної стратегії передбачені меморандумом помічника Генерального прокурора “Про політику Податкового підрозділу Міністерства юстиції США щодо звільнення від кримінального переслідування у зв’язку з добровільним повідомленням про вчинений злочин” від 17 лютого 1993 р., який також є відомчим документом для внутрішнього користування [177]. Відсутність чіткого законодавчого закріплення аналізованого кримінально-правового положення на вищому законодавчому рівні, на наш погляд, є принаймні нелогічною, адже сприяє неоднозначному, а інколи й відверто суперечливому тлумаченню цього положення.

враховується як об'єктивний, так і суб'єктивний критерій: платник повинен не лише вчинити позитивні дії, які свідчать про його бажання виправити власне правове становище, а й водночас усвідомлювати, що ці дії він вчиняє абсолютно добровільно, без будь-якого примусу з боку правоохоронних органів [302, с.196–201].

Якщо платник, який умисно скоїв кримінально каране порушення норм федерального податкового законодавства, добровільно, до моменту виявлення злочину і порушення кримінальної справи, повідомить про факт порушення місцевий відділ СВД, він, за загальним правилом, не буде підлягати переслідуванню за вчинений податковий злочин. При цьому особа звільняється лише від кримінально-правових санкцій: “імунітет” від заходів цивільно-правової відповідальності (примусове погашення податкової недоїмки, сплата цивільних штрафів, пені, конфіскація тощо) платникові не надається.

Практика застосування положення про звільнення від кримінального переслідування у зв'язку із добровільним повідомленням про вчинене діяння свідчить, що зазвичай доказом такого повідомлення виступає факт надсилання звичайною поштою нової виправленої податкової декларації разом із чеками про сплату раніше прихованих сум податків, а також фінансових санкцій [283; 94]. Деякі платники з метою домогтись зменшення або звільнення від цивільно-правових санкцій за вчинене порушення також надсилають до СВД вмотивованого листа, де пояснюють причини та обставини, за яких сталось таке порушення.

Оскільки правом приймати рішення про звільнення платника від кримінального переслідування за податковий злочин у зв'язку із добровільним повідомленням про нього наділені і СВД, і ПП Міністерства юстиції США, то у разі відмови СВД звільнити таку особу від репресивних заходів, платник має право звернутись до “другої інстанції” – ПП з аналогічним клопотанням. Такий двоетапний підхід, безперечно, покращує правове становище платника податків.

Хотілось би звернути увагу на існуючий у США прагматичний підхід до звільнення платників податків від кримінального переслідування у зв'язку з добровільним повідомленням про вчинене протиправне діяння у сфері оподаткування. По-перше, навряд чи журі присяжних визнає винним платника податків, який, наприклад, добровільно виправив помилки у своїй першій декларації і подав нову до СВД. До того ж, таке звільнення сприяє появі додаткових можливостей, зокрема, матеріального, технічного, кадрового характеру для розслідування дійсно тяжких і латентних злочинів проти системи федерального оподаткування. По-друге, унаслідок добровільного повідомлення платником про порушення податкового закону й одночасної сплати належних сум податків, а також фінансових санкцій значно прискорюється реалізація однієї з основних процесуальних задач кримінальної політики США у сфері оподаткування – перерахування до державної скарбниці належних обов'язкових платежів та відшкодування збитків, завданих протиправною діяльністю.

Інститут угоди про визнання вини (англ. – plea agreement) у вчиненні злочину, що, на наш погляд, перебуває на межі кримінального та кримінально-процесуального права США, на сьогодні залишається ефективним юридичним інструментом в руках представників прокурорського корпусу США у протидії федеральним податковим злочинам. За даними судової статистики, переважна більшість кримінальних податкових справ завершуються саме підписанням угоди про визнання неплатником своєї вини [246, с.32]. Вказаний правовий інститут досить часто застосовується під час розслідування та судового розгляду кримінальних справ і про неподаткові злочини. Ініціатива про початок “переговорів”, залежно від впливу матеріальних і процесуальних факторів справи, може належати як стороні обвинувачення, так і стороні захисту. Американські фахівці відзначають схожість юридичної природи угод про визнання вини із цивільно-правовими угодами (контрактами). Дійсно, така процесуальна угода укладається у письмовій формі між двома сторонами – прокурором та обвинуваченим, а також сприймається судом як

юридичний факт.¹

Посібник з кримінальних податкових справ Міністерства юстиції США закріплює п'ять неофіційних правил вибору пріоритетного пункту подальшого підтримання обвинувачення у разі укладання угоди про визнання вини: 1) тяжкі податкові злочини (фелонії) завжди поглинають діяння середньої тяжкості (місдімінори); 2) ухилення від сплати податків (§ 7201 ПК) має пріоритет перед іншими кримінально караними порушеннями податкового законодавства; 3) у випадках, коли обвинуваченому інкримінується злочинна змова (§ 371 КК США), а також скоєння хоча б одного податкового злочину, обвинувачення, спираючись на конкретні обставини справи, обирає один із них для подальшого кримінального переслідування; 4) якщо епізоди злочинної діяльності передбачені одним параграфом, що закріплює кримінальну відповідальність за податковий злочин, то пріоритетний пункт подальшого обвинувачення буде визначатись з урахуванням найбільшого розміру матеріальної шкоди, що спричинена окремим епізодом злочину; 5) якщо розміри матеріальної шкоди внаслідок скоєння різних епізодів податкового злочину, передбаченого одним параграфом ПК, є приблизно однаковими, то пріоритетний пункт подальшого підтримання обвинувачення буде визначатися з урахуванням інших обставин, що свідчать про найбільший рівень суспільної

Примітка.

Інститут угоди про визнання вини є різновидом спрощеного провадження, що одержав достатньо широке поширення у багатьох європейських країнах та США [103, с.41–42]. Його значення полягає в досягненні домовленості між представниками державного обвинувачення і захисту (або самим обвинуваченим) про визнання вини останніми. Це надає суду можливість постановити вирок, не розглядаючи усі матеріали справи. Таким чином, угода про визнання вини сприяє прискоренню судового розгляду, наближенню моменту реалізації юридичної відповідальності і, врешті-решт, зменшенню завантаженості суддів. Своєрідними процесуальними “пільгами” для обвинуваченого можуть слугувати, зокрема, такі наслідки: виключення з обвинувального акта окремих епізодів обвинувачення; більш м'яка (пільгова) кваліфікація злочину із зменшенням виду та розміру призначеного покарання тощо [91, с.201; 10, с.467].

Традиційно вважається, що найбільше розповсюдження угоди про визнання вини одержали у системі правосуддя США, де в кримінальному судочинстві цей правовий інститут використовується понад 150 років, і частка кримінальних справ, у яких застосовуються такі угоди, складає приблизно 90%.

На думку І. Іванова, вирішення кримінальної справи за допомогою угоди про визнання вини оптимізує судовий процес, оскільки немає необхідності готувати повномасштабний судовий розгляд, досліджувати докази, викликати свідків, допитувати їх тощо. Для обвинуваченого визнання вини тягне пом'якшення покарання або скорочення обсягу обвинувачення. Окрім цього, виграє від угод про визнання вини і суспільство, оскільки такі угоди допомагають економити бюджетні кошти, а також сприяють прискореному розгляду кримінальних справ [57, с.120].

небезпеки такого діяння.¹

Федеральні правила кримінального провадження (англ. – Federal Rules of Criminal Procedure), єдиний нормативний акт, що регулює процесуальні аспекти федерального кримінального судочинства США) [189, с.78] передбачають, що прокурор під час укладання угоди про визнання вини має право надати обвинуваченому наступні гарантії щодо скорочення обсягу обвинувачення:

- 1) не приєднувати нові або виключити існуючі пункти обвинувачення;
- 2) врахувати клопотання обвинуваченого про зменшення виду або розміру покарання.

Необхідно зазначити, що угода про визнання вини не має юридичної сили, доки вона не буде затверджена судом. Причому таке закріплення угоди є правом, а не обов'язком суду. Федеральні правила призначення покарань передбачають, що суд може затвердити угоду про визнання вини, якщо дійде висновку про відповідність пунктів обвинувачення, що залишаються в обвинувальному висновку, характерові суспільної небезпеки вчиненого злочину [68, с.275]. Цікаво, що у разі одержання попередньої згоди обвинуваченого на укладення угоди про визнання вини за одним пріоритетним пунктом, всі інші пункти обвинувачення формально залишаються в обвинувальному висновку до стадії затвердження угоди судом та винесення вироку.

Звернення до американського досвіду кримінально-правового регулювання заохочення у сфері оподаткування, по-перше, зайвий раз переконує в обґрунтованості виокремлення у КК 2001 р. спеціальної компромісної норми, розрахованої на злочинне ухилення від сплати податкових платежів (ч. 4 ст. 212 КК України), по-друге, показує, що кожна країна, використовуючи

Примітка.

У правозастосовній практиці досить часто мають місце випадки, коли податковий шахрай протягом декількох років вчиняє один і той самий податковий злочин, передбачений одним параграфом ПК. У зв'язку з цим у представників державного обвинувачення виникає резонне запитання: яким чином за таких обставин обирати пріоритетний пункт обвинувачення при укладанні угоди про визнання вини? Посібник з кримінальних податкових справ "радить" у таких випадках обирати окремий фінансовий рік як епізод злочинної діяльності і у подальшому підтримувати обвинувачення за ним. Якщо ж епізоди злочинної діяльності передбачені різними "податковими" параграфами, то державний обвинувач обирає пріоритетний пункт на свій розсуд, з урахуванням п'яти правил, розглянутих вище.

цей специфічний прийом протидії податковим злочинам, рухається своїм власним шляхом. Проводячи паралелі між американською та вітчизняною правозастосовною практикою, слід також визнати позитивною рисою регламентації заохочення у сфері оподаткування у чинному КК України закріплення виключно судового порядку звільнення особи від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податкових платежів. На наш погляд, рішення про запровадження виключно судового порядку звільнення від кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України зумовлене бажанням законодавця втілювати у правозастосовну практику принцип презумпції невинуватості і виходить з того, що лише суд повинен мати право встановлювати винуватість особи у вчиненні злочину. Судовий порядок звільнення від кримінальної відповідальності також є доречним з погляду більш реального досягнення мети загальної і спеціальної превенції, виховного ефекту. Разом із тим очевидною вадою ч. 4 ст. 212 КК України видається те, що ця заохочувальна норма не дозволяє поліпшувати правове становище тих осіб, які допустили злочинні порушення податкового законодавства, що не можуть кваліфікуватися за ст. 212 КК України.

Висвітлюючи особливості звільнення податкових злочинців від кримінального переслідування за давністю, зауважимо, що відповідні строки визначені у § 6531 ПК.¹ Згідно з цією нормою особа не може підлягати кримінальному переслідуванню, якщо протягом трьох років з моменту вчинення податкового злочину його не було виявлено компетентними органами. Стосовно окремих категорій податкових злочинів строк давності складає шість років. До таких посягань, що характеризуються більшою

Примітка.

У тих випадках, коли має місце змова двох або більше осіб на ухилення від сплати податків, тобто одночасно інкримінується порушення § 371 (закріплює норму про змову на вчинення федерального злочину) розділу 18 КК США та § 7201 ПК (безпосередньо криміналізує ухилення від сплати податків), строк давності притягнення до кримінальної відповідальності також складає шість років. Платники податків часто сперечаються щодо правильності застосування шестирічного терміну давності, спираючись на положення § 3282 КК США, який закріплює строки давності притягнення до кримінальної відповідальності за федеральні злочини, включаючи § 371 КК США. Однак суди різних інстанцій послідовно відхиляють такі доводи обвинувачених, оскільки § 6531 ПК є спеціальним приписом щодо § 3282 КК США і його дія поширюється виключно на злочини проти системи оподаткування, охоплюючи наразі і такі, що вчинюються декількома особами за попередньою змовою [243, с.58].

суспільною небезпекою, належать: 1) злочини, поєднані з обманом будь-яким чином Сполучених Штатів (тобто держави в цілому) або уповноваженого державного органу шляхом змови чи без такої; 2) злочинне ухилення від сплати федеральних податків або перешкоджання здійсненню податкових відрахувань; 3) участь у злочинній змові проти Сполучених Штатів з метою ухилення від сплати федеральних податків або перешкоджання здійсненню податкових відрахувань; 4) подання завідомо неправдивих документів податкової звітності; 5) злочини, що полягають у сприянні будь-яким чином складанню або поданню завідомо неправдивої податкової документації, незалежно від факту обізнаності про невірний зміст цих документів з боку належного платника; 6) злочини, пов'язані з умисною несплатою податкового платежу або з умисним неподанням податкової декларації; 7) злочини, спрямовані на перешкоджання законній діяльності державних службовців США, зайнятих у сфері податкових відносин; 8) злочинні порушення норм федерального податкового законодавства з боку державних службовців США. Перелік виключень є вичерпним. За загальним правилом, строк давності починає спливати з моменту закінчення злочину [164, с.87–94].

Слід зауважити, що не всі податкові злочини вважаються завершеними з моменту подання податкової декларації. Наприклад, у випадку ухилення від сплати податків, що поєднується з поданням завідомо неправдивої декларації та наступним обманом агентів СВД будь-яким чином, відправною точкою для обчислення строку давності притягнення до кримінальної відповідальності вважається момент обману службовців, тобто остання дія, що має кримінально-правове значення для встановлення складу цього податкового злочину [225, с.174–175].¹

Примітка.

Водночас, як свідчать матеріали американської правозастосовної практики, моментом завершення більшості злочинів у сфері оподаткування є момент подання податкової декларації до контролюючого органу. Враховуючи тривалість фінансового (і, відповідно, звітного) року у США, § 6072(a) ПК визначає кінцевим терміном подання індивідуальних декларацій 15 квітня наступного за звітним року. Одночасно § 6072(b) ПК передбачає, що для корпорацій кінцевим терміном подання податкових декларацій є, відповідно, 15 березня наступного за звітним року. При цьому, якщо, наприклад, завідомо неправдиву декларацію буде подано, скажімо 25 березня, строк давності притягнення до кримінальної відповідальності все одно почне спливати після 15 квітня – останнього дня дозволеного законом виконання податкового обов'язку. Навпаки, якщо декларацію було подано після встановленого законом граничного терміну, початком строку давності у кримінально-правовому контексті буде день запізненого подання, а не 15 квітня. Такий підхід прямо впливає зі змісту розглянутого вище § 6531 ПК: початком перебігу строку давності за податковий злочин є момент вчинення злочину.

У деяких випадках, встановлених § 6081 ПК, платникам надається відстрочка для подання декларації, тривалість якої може бути різною. У такому разі початковим моментом перебігу строку давності визнається момент подання неправдивої декларації. Загальний строк відстрочки для платників податків – фізичних осіб складає 4 місяці, тобто до 15 серпня наступного за звітним року. При цьому забороняється пролонгувати строк сплати податкових зобов'язань: належні платежі повинні бути здійснені до 15 квітня включно. Тобто обов'язковою умовою надання відстрочки у декларуванні податку є своєчасне перерахування податкових платежів.

Більшість американських платників, як фізичних, так і юридичних осіб, надсилають заповнені декларації звичайною поштою. § 7502 ПК встановлює порядок здійснення такого відправлення, а також спеціальний перелік випадків, коли днем подання податкової декларації визнається не день її одержання СВД, а день здійснення поштового відправлення (по факту поштового штампеля). За наявності передбачених у § 7502 ПК обставин пропуск строку подання декларації може бути визнаний поважним і, відповідно, не буде враховуватись при обчисленні строку давності притягнення до кримінальної відповідальності [183].

Оскільки найбільш поширеним злочином проти системи федерального оподаткування у США було й залишається ухилення від сплати податкових зобов'язань, доцільно буде продемонструвати порядок обчислення строків давності притягнення до кримінальної відповідальності саме за цей злочин. Обов'язковим елементом ухилення, що потребує першочергового встановлення, є вчинення діяння, що свідчить про намір платника ухилитись від обов'язку нарахувати або сплатити податкове зобов'язання. У більшості випадків таким діянням є складання і наступне подання до контролюючого органу декларації із завідомо неправдивими відомостями, використання нелегальних фінансових фондів та інших схем, спрямованих на зменшення податкових зобов'язань, представлення до СВД завідомо неправдивих заяв про право на податкові пільги, інших документів податкової звітності з метою введення в оману представників податкових органів щодо дійсної суми

належних до сплати податків тощо. Також не виключаються випадки вчинення декількох дій, спрямованих на злочинне ухилення. У будь-якому разі початковим моментом для обчислення строків давності буде час вчинення останньої протиправної дії. Наприклад, якщо платником було вчасно представлено декларацію (тобто до 15 квітня), однак пізніше він вчинив інші, спрямовані на ухилення дії (скажімо, 15 вересня надав агентам СВД завідомо неправдиві пояснення щодо змісту декларації за телефоном), то строк давності почне спливати з часу останньої такої дії (у нашому випадку – з 15 вересня). При цьому обвинувачення повинне встановити і представити під час судового розгляду дані про конкретний час подання шахрайської податкової декларації, якщо, звісно, її було подано платником.

§ 6531 ПК містить у своїй структурі спеціальне застереження щодо випадків, коли платник протягом дії строку давності перебуває за межами Сполучених Штатів або будь-яким іншим чином переховується від федерального правосуддя з метою уникнути кримінальне переслідування за податкові злочини [205].¹ Це положення, до речі, нагадує закріплену в ч. 2 ст. 49 КК України підставу зупинення перебігу строків давності у разі ухилення особою, яка вчинила злочин, від слідства або суду. Такі періоди часу не зараховуються до строку давності.

У виключних випадках законом дозволяється пролонгувати строк давності притягнення до кримінальної відповідальності за податкові злочини на дев'ять місяців. При цьому від державного обвинувачення вимагається подати до суду вмотивоване клопотання про продовження строку не пізніше останнього дня строку давності. Додатковий 9-місячний строк починає спливати з дня подання такого клопотання [244, с.256–258]. Зазвичай, американські прокурори наполягають на збільшенні строку давності у тих “процесуальних” випадках,

Примітка.

У справі Сполучені Штати проти Марчанта (1985 р.) апеляційний суд восьмого округу визнав 11-денний термін оздоровчо-розважальної подорожі до Швейцарії таким, що не зараховується до строку давності притягнення до кримінальної відповідальності за податковий злочин. Згідно з вироком суду, на платників податків, які перебувають за межами США, федеральна кримінальна юрисдикція не поширюється, що прямо передбачено правилом 4(d)(2) Федеральних правил кримінального провадження [282].

коли матеріали у кримінальній податковій справі вже зібрані, однак обвинувальний висновок від журі присяжних ще не отриманий через розклад засідань останнього.

Висновки до розділу 3

1. Не можна не відзначити той факт, що порядок призначення кримінальних покарань регламентується не КК США, де в основному описані ознаки федеральних злочинів, а окремим нормативним актом – Федеральними правилами призначення покарань, які майже щорічно переглядаються спеціально уповноваженим державним органом. Це є додатковим аргументом на користь тези про відсутність у США уніфікованого підходу до формування джерел кримінального законодавства.

2. Аналізуючи практику винесення вироків у кримінальних податкових справах, можна переконатись у надзвичайно широких повноваженнях американських судів при вирішенні питань як процесуального, так і матеріального права. Суди мають право виходити за межі санкцій, передбачених відповідними параграфами, відхиляти клопотання сторін про зміну виду та розміру покарань, звільняти від їх відбування, збільшувати розмір покарань тощо. Водночас процес призначення покарання є підстави визнати прозорим і об'єктивним: таким чином, вже на стадії пред'явлення обвинувачення платник податків має певне уявлення про вид та розмір кримінальних санкцій, що можуть бути застосовані до нього у випадку засудження.

3. У межах правового інституту укладання угоди про визнання вини орган, який проводить досудове слідство, може у ряді випадків змінювати кваліфікацію дій обвинуваченого з більш “жорсткої” на більш “м'яку” в плані санкцій норму, якщо обвинувачений погоджується надати важливі свідчення щодо іншого епізоду злочинної діяльності. Наявність нормативно регламентованих заходів заохочення порушників податкового законодавства свідчить про прагматичний та індивідуально спрямований підхід до кримінального переслідування кожної винної особи з боку компетентних органів США. При цьому простежується чітко виражена тенденція: жорсткість кримінально-правової репресії посилюється із збільшенням суспільної небезпеки посягання на систему федерального

оподаткування. Водночас до осіб, які вчиняють позитивні посткримінальні дії, або на яких поширюються правила про закінчення строків давності, можуть або повинні застосовуватись положення про істотне зменшення розміру застосованого покарання чи навіть звільнення від кримінального переслідування та закриття порушеної кримінальної справи. Американські податківці та представники прокурорського корпусу переконались, що у контексті економічних і, зокрема, податкових злочинів доречним підходом буде не посилення чи розширення сфери дії кримінально-правової репресії, а, навпаки, пошук компромісних шляхів для реалізації суто прагматичних цілей фіскальної політики держави – відшкодування завданих матеріальних збитків, накладення примусових фінансових санкцій, а також всебічне сприяння поверненню учасників оподаткування до відносин у правовому полі. Про таких платників податків, які фактично скоїли податковий злочин, держава, як це не дивно може виглядати, “підкується”, оскільки “реабілітований” платник – це фактично поновлене джерело у структурі надходжень до федерального бюджету.

4. Дослідження особливостей застосування строків давності притягнення до кримінальної відповідальності за федеральні податкові злочини дозволяє у черговий раз переконатись у дещо специфічному підході американського законодавця до вирішення проблем кримінального переслідування випадків порушення саме фіскального законодавства. Зв'язок системи кримінальних податкових приписів із структурою федерального кримінального законодавства, яка втілена у КК США, можна охарактеризувати як існування “держави в державі”. Дійсно, сам факт наявності “процедурного” § 6531 ПК поряд із § 3282, § 3290 та деякими іншими приписами КК США додатково свідчить про те, що, вочевидь, із самого початку нормативного закріплення федеральних податкових відносин пріоритетним напрямом визнавалось створення автономного ПК, який би включав і систему кримінально-правових заборон. Водночас доцільність подібної щільної взаємодії норм податкового і кримінального законодавства є для вітчизняної доктрини щонайменше дискусійною.

ВИСНОВКИ

Проведене дисертаційне дослідження дозволяє сформулювати низку узагальнюючих висновків щодо сучасного стану кримінально-правової охорони системи федерального оподаткування США, а також внести окремі рекомендації з метою вдосконалення відповідних положень кримінального законодавства України.

1. Всебічний аналіз складів податкових злочинів за федеральним законодавством США має значну наукову та практичну користь для вдосконалення вітчизняного кримінального законодавства і практики його застосування. Більшість науковців схвально сприймають тезу про те, що процеси вдосконалення відносно молодій, ускладненій та, не буде перебільшенням стверджувати, нормативно “зарегульованої” системи оподаткування України потребують звернення у т.ч. до зарубіжного досвіду, зокрема американського. Звернення до положень теорії і матеріалів правозастосовної практики у сфері кримінально-правової протидії злочинним посяганням на систему федерального оподаткування США, що історично ввібрали у себе чимало проблем, притаманних сьогоднішній ситуації із кримінально-правовою охороною системи оподаткування України, дозволяє мінімізувати помилки, пов’язані із формуванням відповідної законодавчої бази, на якій ґрунтується кримінально-правова оцінка поведінки суб’єктів податкових правовідносин. На наш погляд, дослідження іноземного досвіду побудови дієвої системи оподаткування та ефективних юридичних механізмів її охорони від протиправних посягань має здійснюватись у комплексі, із виділенням найбільш актуальних напрямів і водночас повинно містити не лише елементи теоретичного обґрунтування, а й реальні перспективи для критичного запозичення та втілення у сферу податкових правовідносин в Україні. Зокрема, нами пропонується уточнити межі кримінальної відповідальності за податкові злочини в Україні шляхом включення у

вітчизняний КК норм про відповідальність за податкове шахрайство, зловживання податкових агентів та за непогашення податкового боргу.

2. Важливою характеристикою американської моделі кримінально-правової охорони системи оподаткування є комплекс превентивних заходів, до яких можна віднести: наявність відносно невеликої кількості федеральних податків із чіткою градацією їх ставок; відносну стабільність податкового законодавства; спрощення адміністративних процедур у сфері оподаткування; економічне та соціальне обґрунтування податкового навантаження для його помірною поділу між різними категоріями платників податків; постійне підвищення податкової культури та поінформованості населення тощо. Як показано в роботі, в США діє низка федеральних програм, покликаних ефективно забезпечувати і відстежувати рівень додержання законності окремими категоріями платників податків. Лише таке поєднання приписів регулятивного спрямування, що ґрунтуються на сучасних теоретичних дослідженнях і виступають предметом постійного вдосконалення для забезпечення відповідності змінам у соціально-економічних відносинах, із практичною реалізацією примусових заходів (у т. ч. заходів кримінально-правової репресії) дозволяє вести мову про становлення податкової культури населення та зменшення кількості протиправних посягань у цій сфері суспільних відносин. Запровадження подібних превентивних заходів в Україні сприятиме удосконаленню вітчизняної системи оподаткування, в межах якої юридично значуща поведінка учасників податкових правовідносин буде максимально прозорою, а кількість випадків кримінально караних зловживань матиме стійку тенденцію до зниження.

Спираючись на прогресивний досвід США у сфері кримінального переслідування податкових деліктів, пропонуємо розробити й запровадити Національну програму протидії правопорушенням у сфері оподаткування, яка б у вигляді окремого блоку спеціальних нормативно-правових актів закріплювала загальні засади і механізми виявлення, попередження і протидії

податковим правопорушенням і злочинам, передбачала організаційно-правові аспекти координації зусиль компетентних правозастосовних органів у частині комплексної правової охорони фіскальних відносин у нашій державі. Вважаємо, що у разі прийняття такий документ міг би взяти на себе функцію своєрідної декларації захисту національних податкових правовідносин. Користь від ухвалення пропонованої програми вбачаємо у трьох основних аспектах: 1) підвищення рівня податкової обізнаності і культури населення; 2) комплексне запровадження та заохочення партнерських взаємовідносин у діяльності учасників податкових відносин; 3) своєчасне й об'єктивне реагування на факти порушення вимог регулятивного податкового законодавства з боку правоохоронних органів із застосуванням, зокрема, заходів кримінально-правового впливу.

3. Норми, які передбачають кримінальну відповідальність за злочинні посягання на систему федерального оподаткування США, розміщені не у КК США, а у ПК – кодифікованому акті федерального податкового законодавства. Таким чином, кримінальну відповідальність за федеральні податкові злочини є підстави визначити як специфічний правовий інститут, який становлять розміщені у ПК країни кримінально-правові заборони із відсильно-бланкетними диспозиціями. Правильне встановлення ознак злочинного діяння і доведення умисної вини платника податків неможливі без звернення до відповідних положень нормативно-правових актів податкового законодавства.

Притаманна федеральному кримінальному законодавству США відсутність кодифікації кримінально-правових заборон, з'ясована на прикладі норм про відповідальність за федеральні податкові злочини, – підхід, який є прямо протилежним вітчизняному, втіленому у ч. 3 ст. 3 КК України 2001 р., згідно з якою злочинність діяння, а також його караність та інші кримінально-правові наслідки визначаються тільки цим Кодексом. Не викликає сумнівів, що розміщення, за прикладом законодавства США, у Податковому кодексі

України, на ухвалення якого покладаються великі сподівання, норм регулятивного характеру і певних кримінально-правових заборон не лише суперечитиме фундаментальним засадам вітчизняного кримінального права, а й невиправдано руйнуватиме усталений поділ національного законодавства на галузі. У цьому контексті вивчення такого, що довів своє право на існування у цій федеративній державі, досвіду США у частині поєднання різних за юридичною сутністю і галузевою належністю приписів в одному законодавчому джерелі має швидше теоретичну, ніж прикладну цінність.

4. Систему федерального оподаткування США є підстави охарактеризувати як систему збирання інформації: внаслідок подання податкових декларацій, фінансових звітів про готівкові розрахунки та інших документів податкової звітності держава в особі компетентних контролюючих органів має можливість вибірково відстежувати та аналізувати фінансову діяльність платників податків на предмет її відповідності стандартам податкового обліку та положенням фіскального законодавства, оперативно реагувати на факти податкових правопорушень і, як наслідок, стимулювати учасників податкових правовідносин на ведення господарської діяльності виключно у межах правового поля. Зазначена особливість знаходить відображення у законодавчій конструкції складів федеральних податкових злочинів.

На відміну від ст. 212 КК України, згідно з якою ухилення від сплати податків є злочином із матеріальним складом і вважається закінченим з моменту фактичного ненадходження коштів у відповідних розмірах до бюджетів, кримінально карані посягання на систему федерального оподаткування США законодавчо визначені як злочини із формальним або усіченим складами. У жодному з відповідних параграфів ПК США немає посилення на мінімальний розмір заподіяної державі матеріальної шкоди як умови настання кримінальної відповідальності. Сам факт порушення податкових правовідносин, які перебувають під охороною кримінального

закону, за наявності вини платника утворює закінчений склад податкового злочину. Отже, суспільна небезпека федеральних податкових злочинів, за задумом американського законодавця, полягає не стільки в істотності спричиненої шкоди, скільки в інших фактичних обставинах (кількість епізодів злочинної поведінки, інтенсивність дій, що утворюють посягання, наявність епізодів злочинної діяльності у минулому тощо).

За такого, вочевидь, занадто формалізованого законодавчого підходу до визначення ознак федеральних податкових злочинів і, на нашу думку, необґрунтованого нормативного розширення меж кримінально-правової репресії, на допомогу законодавцю приходять практика. Ідеться про те, що прокурори США, маючи широкі дискреційні повноваження щодо порушення кримінальних податкових справ і вирішення питання про те, в якому саме порядку (кримінальному, цивільному або адміністративному) буде переслідуватись те чи інше податкове правопорушення, фактично корегують законодавчу оцінку податкових злочинів. Врешті-решт вирішальним є переконання прокурора у тому, що порушена за ознаками федерального податкового злочину кримінальна справа матиме судову перспективу і закінчиться винесенням обвинувального вироку. Фактично це означає, що при кримінальному переслідуванні податкових злочинів принцип доцільності бере гору над принципом законності.

Вказаний підхід дозволяє зосередити процесуально-правові, кадрові і матеріально-технічні ресурси представників державного обвинувачення на кримінальному переслідуванні найбільш небезпечних і резонансних злочинних посягань на систему федерального оподаткування, не переймаючись статистичними показниками, які характеризують розкриття податкових злочинів. Таким чином, американська система заходів кримінального переслідування за вчинення злочинів у сфері федерального оподаткування передусім має превентивне значення і шляхом стримування осіб від обману держави спрямована на попередження злочинних посягань на

податкові правовідносини.

Можна сказати, що український законодавець шляхом підняття у ст. 212 КК України межі матеріальної шкоди, заподіяваної державі передбаченим цією статтею злочином, також зорієнтував підрозділи податкової міліції на кримінальне переслідування найбільш небезпечних для державної скарбниці різновидів ухилення від оподаткування. Разом із тим вивчення американської практики застосування кримінально-правових заборон на вчинення федеральних податкових злочинів є вельми корисним у плані усвідомлення нашим законодавцем тієї обставини, що суспільна небезпека податкового злочину повинна визначатись не лише розміром заподіяної ним шкоди. У світлі сказаного слушною слід визнати доктринальну пропозицію конкретизувати межі пов'язаної з оподаткуванням злочинної поведінки у т. ч. з урахуванням її латентності, а саме врахувати останню при формуванні кримінально-правових заборон, присвячених згаданим вище податковому шахрайству, неперерахуванню податковим агентом податків і зборів і непогашенню податкового боргу.

5. Запропоноване ВС США тлумачення змісту умислу у складах податкових злочинів стало каталізатором створення специфічної юридичної конструкції, яка унеможлиблює кримінальну відповідальність тих порушників федерального податкового законодавства, які відверто не розуміли вимог регулятивного законодавства. Вказана конструкція утворює так зване податкове виключення із загальної презумпції правової обізнаності особи. На відміну від американського підходу, вітчизняний законодавець, закріплюючи у ч. 2 ст. 68 Конституції України категоричне положення про невибачувальність юридичної помилки і не включаючи усвідомлення протиправності до змісту інтелектуальної ознаки умислу (ст. 24 КК України), не пропонує подібних прийомів для поліпшення долі податкових правопорушників, помилково впевнених у правомірності своєї поведінки. Переконані у тому, що пануючий у вітчизняній правовій системі принцип

“незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності” не дозволяє враховувати специфіку психічного ставлення до вчиненого у випадку порушення особою кримінально-правових заборон із бланкетними диспозиціями. У кримінально-правовій доктрині України справедливо ставиться питання про те, що інтелектуальною ознакою умислу податкового злочинця має охоплюватись усвідомлення конкретної податкової протиправності. Адже без чіткого розуміння особою тієї обставини, що її діяння суперечить податковому законодавству, немає достатніх підстав вести мову про те, що ця особа усвідомлює суспільну небезпеку своєї поведінки, тобто діє умисно, як це прямо вимагається у ст. 212 КК України.

Одним із варіантів вирішення зазначеної фундаментальної кримінально-правової проблеми вважається ідея регламентації у КК України різновиду юридичної помилки, розрахованого на злочини, передбачені кримінально-правовими нормами із бланкетними диспозиціями. Розглянута у дисертації американська практика застосування податкового виключення із загальної презумпції правової обізнаності особи слугує вагомим аргументом на користь такої доктринальної пропозиції.

6. Інститут корпорації як суб'єкта кримінальної відповідальності за федеральним законодавством США не є юридичною абстракцією, позбавленою практичного втілення. Навпаки, розглянуті у дисертації комплексні федеральні програми протидії корпоративній злочинності і винесені щодо організацій вироки федеральних судів різних інстанцій переконливо свідчать про остаточне і безповоротне сприйняття цього інституту сучасним кримінальним правом США. З'ясовано, що федеральне законодавство, вдало забезпечуючи відповідність заходів юридичної відповідальності характерові та наслідкам порушень, вчинюваних організаціями, містить не лише кримінально-правові, а й цивільно-правові, адміністративно-правові, фінансові, дисциплінарні санкції. Проведене нами вивчення відповідних матеріалів судової практики продемонструвало, що

труднощі кримінального переслідування корпорацій за вчинення податкових злочинів полягають, як правило, у доведенні факту злочинної поведінки уповноваженого агента корпорації в її інтересах. Оскільки корпорація, на відміну від фізичної особи – платника податків, є юридичною абстракцією, вважається, що встановлення умислу у її злочинній діяльності є неможливим, а тому доказом скоєння корпоративного податкового злочину вважається сам факт порушення вимог податкового законодавства агентом корпорації.

Загалом досвід США у частині застосування кримінально-правових санкцій до корпорацій видається раціональним і ефективним. Водночас навіть стислий аналіз положень Закону України “Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень” свідчить про фрагментарність підходу вітчизняного законодавця до вирішення цієї складної кримінально-правової проблеми.

7. Дослідження американського досвіду застосування непрямих методів встановлення податкового боргу (визначення джерел доходу, оцінки приросту активів, аналізу витрат, оцінки банківських внесків) як методу податкового контролю і водночас як специфічного способу доведення винуватості особи у вчиненні податкового злочину переконує у доцільності і водночас прагматичності такого підходу. Більше того: як свідчать розглянуті у дисертації матеріали правозастосовної практики цієї країни, звернення до непрямих методів дозволяє на цілком легальних підставах вирішувати проблему браку доказів у кримінальних справах про злочинні порушення податкового законодавства (що є особливо актуальним у складних і документально перевантажених справах). Ефективне запровадження такого підходу обумовлене, поміж іншого, особливостями законодавчого конструювання норм ПК про федеральні податкові злочини як злочини із формальними і навіть усіченими складами. У той же час доводиться констатувати, що, незважаючи на існування відповідних положень вітчизняного податкового законодавства, на сьогодні в Україні відсутні

належні конституційні і процесуальні передумови для ефективного застосування непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань при застосуванні ст. 212 КК України, для інкримінування якої потрібно встановити точну суму несплаченого податку чи збору. Аналіз фахової літератури і відповідних положень нормативних актів свідчить, що внаслідок звернення до непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань можна отримати лише приблизні, орієнтовні показники, які не є абсолютно достовірними. Сказане слугує аргументом на користь внесення до Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників перед бюджетами та державними цільовими фондами” змін, що виключатимуть звернення до непрямих методів у кримінальних справах про ухилення від сплати податкових внесків. Водночас звернення до непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань у суто фіскальному контексті видається цілком виправданим і перспективним кроком (за умови подальшого розвитку відповідної нормативної бази) у процесі вдосконалення порядку адміністрування обов'язкових платежів.

8. Останнім часом в Україні загострились дискусії навколо питання про доцільність запровадження судового прецедента у національну правову систему. Окремі вітчизняні науковці послідовно доводять, що здійснювані Верховним Судом України узагальнення судової практики і роз'яснення Пленуму з окремих категорій кримінальних справ, а так само рішення ВСУ, винесені у конкретних кримінальних справах, *de facto* мають юридичну силу, хоча *de jure* носять лише рекомендаційний характер. У зв'язку з цим своєчасним видається звернення до правозастосовного досвіду США, де нарівні із законодавцем великий вплив на застосування кримінально-правових приписів і, зокрема, на вирішення проблемних питань кваліфікації протиправних діянь суб'єктів оподаткування і тлумачення положень кримінального податкового законодавства має судова практика. Вважається, що такий підхід дозволяє послідовно і, головне, оперативно підвищувати

ефективність кримінально-правової протидії новим схемам податкового шахрайства. Рішення 13 апеляційних судів США, а також ВС США, набуваючи ознак офіційного джерела права, надалі активно використовуються юристами у подібних кримінальних справах. Водночас з'ясовано, що американські суди не завжди мають однакову точку зору на складні, а нерідко і відверто суперечливі питання, у т. ч. пов'язані з кримінально-правовою оцінкою злочинних порушень податкового законодавства. Розгляд схожих кримінальних справ про вчинення злочинів у сфері федерального оподаткування на підставі аналогічних рішень, винесених раніше, може призвести до небезпечної ситуації нехтування фактичними обставинами конкретної кримінальної справи. Вважаємо, що на сьогодні американська модель інтеграції рішень судів у коло джерел національного права навряд чи може бути реалізована в Україні – як через відсутність відповідних загально-правових передумов (маємо на увазі не стільки нетиповість судових прецедентів для системи континентального права, скільки імперативну вимогу ст. 129 Конституції України про підкорення судді при здійсненні правосуддя лише закону), так і з огляду на потенційну загрозу численних помилок і зловживань з боку представників правозастосування.

9. З'ясовану у дисертації судову практику США у частині кваліфікації злочинного ухилення від сплати податків, вчиненого протягом декількох фінансових періодів, можна умовно охарактеризувати за допомогою формули “кожен фінансовий період – окремий злочин”. Необхідно зазначити, що у вітчизняній юридичній літературі критично сприймається практика кваліфікації ухилення від сплати податкових платежів як продовжуваного злочину на тій підставі, що у переважній більшості випадків суди здійснюють підсумовування несплачених сум податкових платежів за всі звітні періоди, в яких встановлені порушення податкового законодавства, не встановлюючи при цьому необхідні суб'єктивні ознаки відповідного одиничного злочину. Тому логічною видається пропозиція про вдосконалення положення

п. 12 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів” у частині закріплення вимоги до судів наводити докази про наявність у поведінці особи єдиного злочинного наміру (ч. 2 ст. 32 КК України). У цілому оціночний характер єдиного умислу і загальної мети як традиційних і проблемних у плані встановлення суб’єктивних ознак продовжуваного злочину і, внаслідок цього, їх досить суперечливе тлумачення в контексті аналізу і застосування ст. 212 КК України спонукають нас ставити питання про запозичення досвіду окремих зарубіжних країн і, зокрема, США, які загалом відмовились від фікції продовжуваного злочину щодо злочинних порушень податкового законодавства.

10. На відміну від пануючого на сьогодні у вітчизняній доктрині і правозастосовній практиці підходу про недопустимість притягнення до кримінальної відповідальності за несплату податків із доходів, одержаних злочинним шляхом, правоохоронні органи США активно використовують арсенал заборон, присвячених податковим злочинам, для кримінального переслідування осіб, винних у вчиненні злочинів іншої (неподаткової) спрямованості (у першу чергу пов’язаних із незаконним обігом наркотичних засобів, шахрайством та незаконною діяльністю у сфері азартних ігор). Як бачимо, у США спрацьовує прагматичний принцип “для досягнення мети усі засоби годяться”, який ґрунтується на приписах регулятивного законодавства, що, до речі, засвідчує похідний характер кримінально-правової оцінки несплати податків із нелегальних доходів. П.п. 4.2.16. п. 4.2. ст. 4 Закону України від 22 травня 2003 р. “Про податок з доходів фізичних осіб”, в якому йдеться про включення хабара, викраденого майна і не зданого державі скарбу до складу оподаткованого доходу фізичної особи, пов’язує цей фіскальний показник із винесенням вироку у кримінальній справі. Таким чином, закріплене у вітчизняному законодавстві положення про оподаткування окремих злочинних доходів не здатне досягнути прагматичної мети —

усунення браку доказів, яку подібний прийом переслідує в США, що слугує одним із численних аргументів на користь виключення п.п. 4.2.16. із Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб”.

11. Проаналізований у роботі підхід американського законодавця до опису протиправної поведінки податкових агентів в окремому § 7215 ПК дозволяє віднести США до групи країн, законодавство яких містить спеціальні норми про кримінальну відповідальність податкових агентів. У КК України подібна норма відсутня, а судова практика визнає зловживання податкових агентів різновидом передбаченого ст. 212 КК ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів). Невиправданість і неточність такої кваліфікації, так само як і недоречність звернення до ст. ст. 192 і 364 КК України для юридичної оцінки зловживань податкових агентів, переконливо доведені у вітчизняній юридичній літературі. Звертаючи увагу на сказане, а також з урахуванням положення проекту Податкового кодексу (розробленого Кабінетом Міністрів України) про визнання податкових агентів самостійними учасниками податкових правовідносин нарівні з платниками податків, у літературі пропонується доповнити КК України статтею про неперерахування (неповне перерахування) податковим агентом податків і зборів до бюджету. Переконані, що, з огляду на вимогу формальної визначеності права, КК України повинен містити на рівні окремої статті чіткий опис кримінально караної поведінки цих специфічних учасників податкових правовідносин. Доречність такої позиції підтверджується, зокрема, кримінально-правовим досвідом США.

12. Втілюючи ідею комплексної і деталізованої кримінально-правової охорони системи федерального оподаткування із максимально точною юридичною оцінкою протиправної поведінки учасників податкових правовідносин, Конгрес США створив спеціальну норму про кримінальну відповідальність за приховування та інші зловживання із податковим боргом – це проаналізований у дисертації § 7206(4) ПК. Такий крок свідчить про

прагнення американського законодавця поширити сферу протидії проявам податкових правопорушень на всіх етапах податкового адміністрування – починаючи від подання декларації і завершуючи погашенням податкового боргу. Проводячи паралелі із вітчизняною практикою в частині кримінально-правової оцінки випадків ухилення від погашення податкового боргу, доводиться констатувати, що існуючий підхід до кваліфікації цього діяння за ст. ст. 192, 364 (365) КК України не є вдалим. Отже, з метою вдосконалення кримінально-правових механізмів охорони національної системи оподаткування, а також з урахуванням зарубіжного досвіду і висловлених в юридичній літературі пропозицій, вважаємо за доцільне доповнити КК України окремою статтею, присвяченою ухиленню від погашення податкового боргу.

13. Існуюча у США система покарань за федеральні злочини взагалі і податкові посягання зокрема характеризується високим ступенем регламентованості і прогнозованості застосування. Кожному злочину або групі однорідних протиправних діянь присвоєно базовий рівень тяжкості злочину, який може змінюватись у бік збільшення або зменшення. При цьому велика кількість кваліфікуючих ознак, обтяжуючих та пом'якшуючих відповідальність обставин надає судам можливість призначати відповідне і достатнє покарання за кожний окремий податковий злочин. Завдяки врахуванню всіх обставин справи в їх сукупності втілюються у життя такі загальноправові принципи, як справедливість, законність і гуманізм. Видається, що окремі елементи формалізації суддівського розсуду при призначенні кримінальних покарань могли б бути запозичені українським законодавцем, що, з одного боку, зменшило б традиційно широкі повноваження судів при призначенні покарання, а, з іншого, значно підвищило б ступінь індивідуалізації покарання за конкретний злочин. Такими елементами могли б стати, зокрема: законодавча конкретизація критеріїв, спрямованих на індивідуалізацію покарання; запровадження розгорнутої

системи правил про врахування особи винного при призначенні покарання; більш чітке закріплення у КПК України вимоги про обов'язкове обґрунтування у вироку суду всіх встановлених у кримінальній справі обставин (а не лише обтяжуючих і пом'якшуючих), що впливають на вид і міру покарання; системне приведення кримінально-правових санкцій у нормах Особливої частини КК України у відповідність до розмірів заподіяної матеріальної шкоди.

ДОДАТКИ

Додаток А

**Ставки федерального податку з доходів фізичних осіб
(індивідуальних платників) у 2006-2007 рр.**

Розміри ставок у 2006 р.		Розміри ставок у 2007 р.	
Розмір оподатковуваного доходу, дол.	Ставка податку, дол.	Розмір оподатковуваного доходу, дол.	Ставка податку, дол.
До 7,550	10%	До 7,825	10%
Від 7,550 до 30,650	755 плюс 15% від суми доходу понад 7,550	Від 7,825 до 31,850	782.50 плюс 15 % від суми доходу понад 7,825
Від 30,650 до 74,200	4,220 плюс 25% від суми доходу понад 30,650	Від 31,850 до 77,100	4,386.25 плюс 25% від суми доходу понад 31,850
Від 74,200 до 154,800	15,107.50 плюс 28% від суми доходу понад 74,200	Від 77,100 до 160,850	15,698.75 плюс 28% від суми доходу понад 77,100
Розміри ставок у 2006 р.		Розміри ставок у 2007 р.	
Розмір оподатковуваного доходу, дол.	Ставка податку, дол.	Розмір оподатковуваного доходу, дол.	Ставка податку, дол.
Від 154,800 до 336,550	37,675.50 плюс 33% від суми доходу понад 154,800	Від 160,850 до 349,700	39,148.75 плюс 33% від суми доходу понад 160,850
Понад 336,550	97,653.00 плюс 35% від суми доходу понад 336,550	Понад 349,700	101,469.25 плюс 35% від суми доходу понад 349,700

Додаток Б

Бланк податкової декларації з доходів фізичних осіб, форма 1040 (за 2007 звітний рік)

Form 1040 U.S. Individual Income Tax Return 2007. Includes sections for Label, Presidential Election Campaign, Filing Status, Exemptions, Income, and Adjusted Gross Income.

Tax and Credits

Standard Deduction for—
• People who checked any box on line 39a or 39b or who can be claimed as a dependent, see page 31.
• All others:
Single or Married filing separately, \$5,350
Married filing jointly or Qualifying widow(er), \$10,700
Head of household, \$7,850

38 Amount from line 37 (adjusted gross income)
39a Check if: You were born before January 2, 1943, Blind. Total boxes checked
39b If your spouse itemizes on a separate return or you were a dual-status alien, see page 31 and check here
40 Itemized deductions (from Schedule A) or your standard deduction
41 Subtract line 40 from line 38
42 If line 38 is \$117,300 or less, multiply \$3,400 by the total number of exemptions claimed on line 6d. If line 38 is over \$117,300, see the worksheet on page 33
43 Taxable income. Subtract line 42 from line 41. If line 42 is more than line 41, enter -0-
44 Tax (see page 33). Check if any tax is from: a Form(s) 8814 b Form 4972 c Form(s) 8889
45 Alternative minimum tax (see page 36). Attach Form 6251
46 Add lines 44 and 45
47 Credit for child and dependent care expenses. Attach Form 2441
48 Credit for the elderly or the disabled. Attach Schedule R
49 Education credits. Attach Form 8863
50 Residential energy credits. Attach Form 5695
51 Foreign tax credit. Attach Form 1116 if required
52 Child tax credit (see page 39). Attach Form 8901 if required
53 Retirement savings contributions credit. Attach Form 8880
54 Credits from: a Form 8396 b Form 8859 c Form 8839
55 Other credits: a Form 3800 b Form 8801 c Form
56 Add lines 47 through 55. These are your total credits
57 Subtract line 56 from line 46. If line 56 is more than line 46, enter -0-

Other Taxes

58 Self-employment tax. Attach Schedule SE
59 Unreported social security and Medicare tax from: a Form 4137 b Form 8919
60 Additional tax on IRAs, other qualified retirement plans, etc. Attach Form 5329 if required
61 Advance earned income credit payments from Form(s) W-2, box 9
62 Household employment taxes. Attach Schedule H
63 Add lines 57 through 62. This is your total tax

Payments

If you have a qualifying child, attach Schedule EIC.

64 Federal income tax withheld from Forms W-2 and 1099
65 2007 estimated tax payments and amount applied from 2006 return
66a Earned income credit (EIC)
66b Nontaxable combat pay election
67 Excess social security and tier 1 RRTA tax withheld (see page 59)
68 Additional child tax credit. Attach Form 8812
69 Amount paid with request for extension to file (see page 59)
70 Payments from: a Form 2439 b Form 4136 c Form 8885
71 Refundable credit for prior year minimum tax from Form 8801, line 27
72 Add lines 64, 65, 66a, and 67 through 71. These are your total payments

Refund

Direct deposit? See page 59 and fill in 74b, 74c, and 74d, or Form 8888.

73 If line 72 is more than line 63, subtract line 63 from line 72. This is the amount you overpaid
74a Amount of line 73 you want refunded to you. If Form 8888 is attached, check here
74b Routing number
74c Type: Checking Savings
74d Account number
75 Amount of line 73 you want applied to your 2008 estimated tax

Amount You Owe

76 Amount you owe. Subtract line 72 from line 63. For details on how to pay, see page 60
77 Estimated tax penalty (see page 61)

Third Party Designee

Do you want to allow another person to discuss this return with the IRS (see page 61)? Yes. Complete the following. No

Designee's name Phone no. Personal identification number (PIN)

Sign Here

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return and accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, they are true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.

Joint return? See page 13. Keep a copy for your records.

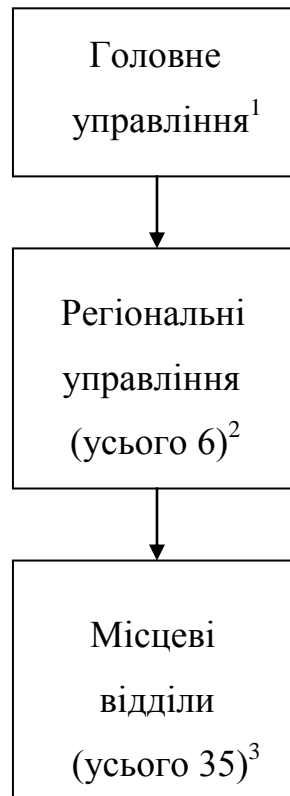
Your signature Date Your occupation Daytime phone number
Spouse's signature. If a joint return, both must sign. Date Spouse's occupation

Paid Preparer's Use Only

Preparer's signature Date Check if self-employed Preparer's SSN or PTIN
Firm's name (or yours if self-employed), address, and ZIP code EIN Phone no.

Додаток В

Схема побудови Служби кримінальних розслідувань СВД



Примітки:

¹ Головне управління розташоване у м. Вашингтоні, округ Колумбія. Керівник (англ. – Chief) цього управління відповідає за політику та програми СКР у загальнонаціональному масштабі. Такі заходи охоплюють примусове виконання кримінально-правових норм при розслідуванні податкових, фінансових злочинів, порушень Акту про банківську таємницю та Акту про запобігання відмиванню злочинних коштів.

² Головному управлінню підпорядковані регіональні управління. СКР у географічному контексті поділена на шість регіонів. Керівник (англ. – Director) кожного регіонального управління здійснює координаційні та наглядові функції під час проведення податкових розслідувань у межах підпорядкованої території.

³ Шість географічних регіонів у свою чергу поділяються на 35 місцевих відділів. Цими структурними одиницями керують відповідальні спеціальні агенти. Вони здійснюють моніторинг та координацію кримінальних розслідувань, а також інших спеціальних заходів примусового забезпечення дотримання положень податкового закону, покликани виявляти факти скоєння фінансових (у тому числі податкових) шахрайств та розробляти попереджувальні заходи. Керує відділом постійний керуючий агент (англ. – Resident Agent in Charge). Він контролює процеси перевірки та аналізу електронних і документальних податкових декларацій. Діяльність центрів охоплює програми підвищення кваліфікації та надання консультацій представникам таких підрозділів СВД як Центр допомоги платникам та Центр обробки декларацій, що, відповідно, сприяє працівникам СВД у своєчасному виявленні шахрайських дій платників податків.

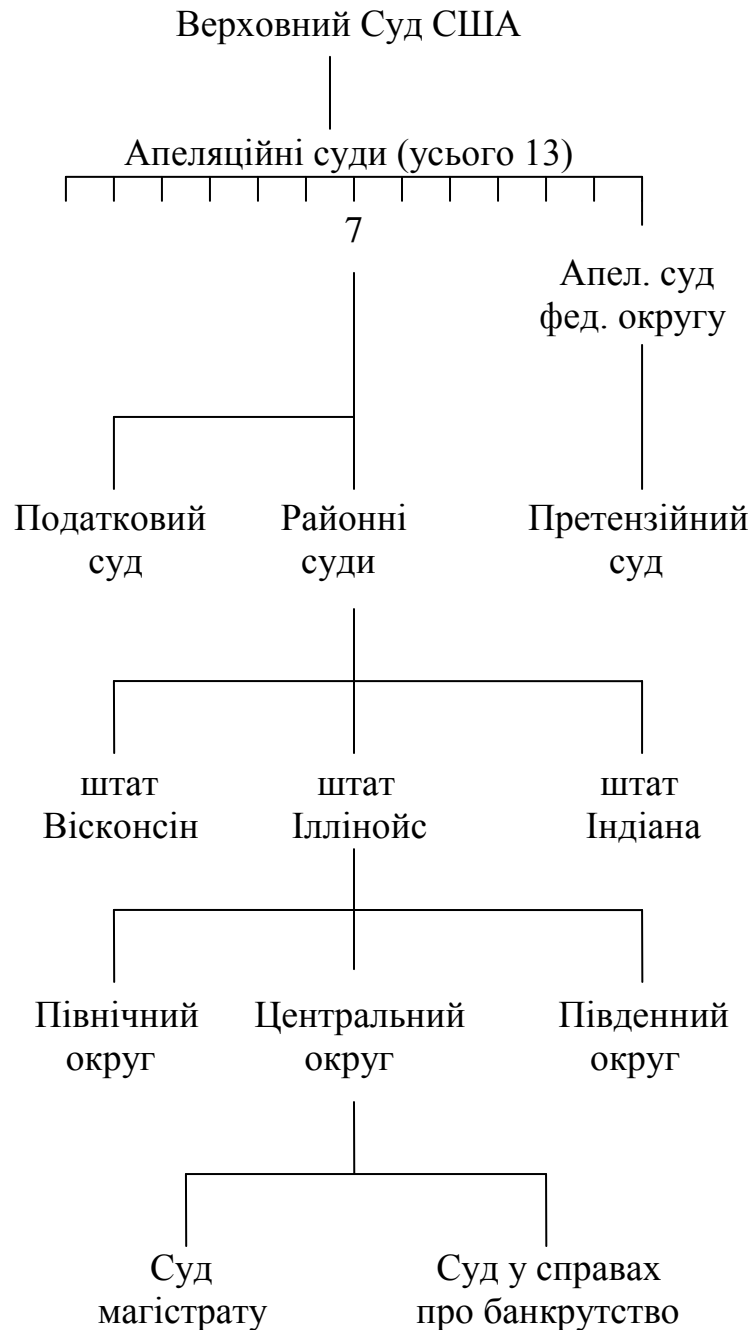
Додаток Г

Схема побудови Податкового підрозділу Міністерства Юстиції США

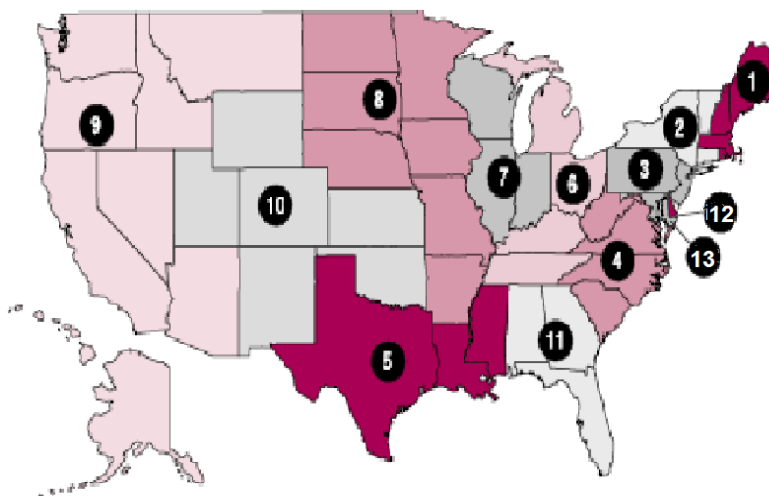


Додаток Г

Схема побудови судів федеральної юрисдикції (на прикладі апеляційного суду 7 округу).



Додаток Д
Схема розташування судів 13 апеляційних округів США
за територіальним принципом



- 1 – Апеляційний суд першого округу;
- 2 – Апеляційний суд другого округу;
- 3 – Апеляційний суд третього округу;
- 4 – Апеляційний суд четвертого округу;
- 5 – Апеляційний суд п'ятого округу;
- 6 – Апеляційний суд шостого округу;
- 7 – Апеляційний суд сьомого округу;
- 8 – Апеляційний суд восьмого округу;
- 9 – Апеляційний суд дев'ятого округу;
- 10 – Апеляційний суд десятого округу;
- 11 – Апеляційний суд одинадцятого округу;
- 12 – Апеляційний суд Округу Колумбія;
- 13 – Апеляційний суд федерального округу.¹

Примітка.

Апеляційний суд 13 округу, що розташований у м. Вашингтоні, округ Колумбія, є єдиним виключенням із географічного принципу побудови системи апеляційних округів. До його юрисдикції входять апеляції з усіх 94 окружних судів у справах, пов'язаних з патентним правом та деякими позовами проти федерального уряду. Крім того, його юрисдикція поширюється на апеляції, що подаються кількома адміністративними установами на рішення двох спеціальних судів – Претензійного суду та Суду міжнародної торгівлі. Також апеляційний суд федерального округу уповноважений переглядати рішення Податкового Суду США.

Додаток Е

**Кількість кримінальних справ про злочини проти системи федерального оподаткування США у 2005 – 2007 фінансових роках
(відповідно до стадій розгляду справи)¹**

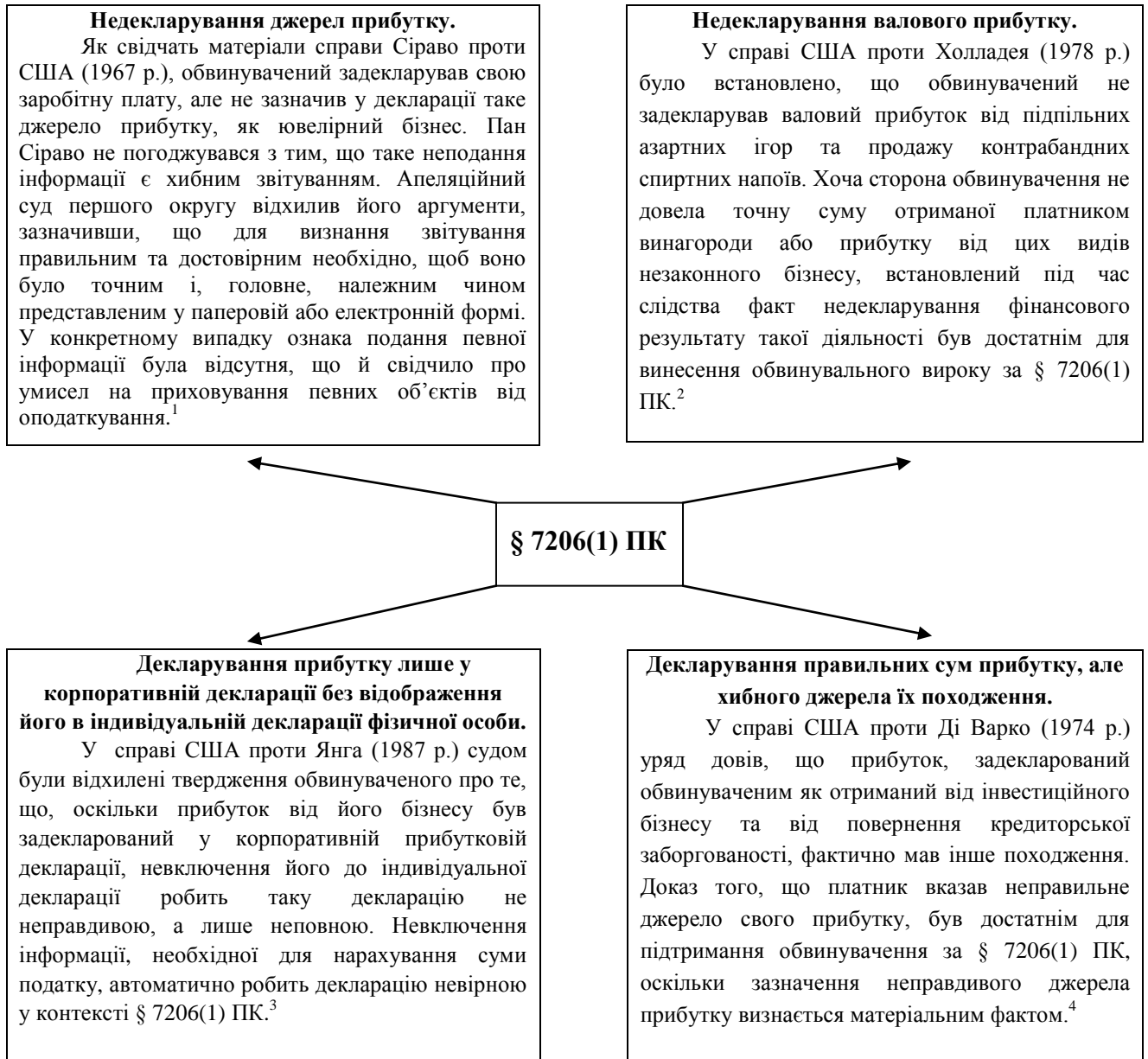
Стадії кримінального переслідування (легальні джерела доходу)	2005 фінансовий рік	2006 фінансовий рік	2007 фінансовий рік (9 місяців)
Розпочато кримінальних розслідувань	1 873	1 863	1 780
Рекомендовано до підтримання обвинувачення	1 157	1 020	1127
Складено обвинувальних висновків	953	830	844
Засуджено, осіб	804	691	781
Співвідношення між засудженими та фактично позбавленими волі, %	79,1	75,1	77,7
Середня кількість місяців позбавлення волі	28	26	26

Примітка.

Дані, наведені у таблиці, взяті з наступного джерела: Statistical Data – General Tax Fraud. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сайту: <http://www.irs.gov/compliance/enforcement/article/0,,id=106791,00.html>.

Додаток Є

**Схема типових причин порушення кримінальної справи за § 7206(1) ПК
у разі відсутності податкової недоїмки**



Примітки:

¹ *Siravo v. United States*, 377 F.2d 469 (1st Cir. 1967).

² *United States v. Holladay*, 439 U.S. 831 (1978).

³ *United States v. Young*, 482 U.S. 913 (1987).

⁴ *United States v. Di Varco*, 415 U.S. 916 (1974).

Додаток Ж

**Статистичні дані щодо кримінальних справ про корпоративні злочини
проти системи федерального оподаткування США у 2005 – 2007
фінансових роках (відповідно до стадій розгляду справи)¹**

Стадії кримінального переслідування за федеральні податкові злочини (легальні джерела доходу)	2005 фінансовий рік	2006 фінансовий рік	2007 фінансовий рік (9 місяців)
Розпочато кримінальних розслідувань	102	140	124
Рекомендовано до підтримання обвинувачення	115	76	77
Складено обвинувальних висновків	69	78	53
Засуджено, осіб	51	36	51
Співвідношення між засудженими та фактично позбавленими волі, %	80,4	86,1	68,6
Середня кількість місяців позбавлення волі	23	49	20

Примітка.

Дані, наведені у таблиці, взяті з наступного джерела: Statistical Data – Corporate Fraud. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сайту: <http://www.irs.gov/compliance/enforcement/article/0,,id=121471,00.html>.

Додаток 3

**Вплив розміру спричиненої матеріальної шкоди на ступінь тяжкості
податкового злочину¹**

Умовне позначення	Розмір матеріальної шкоди, дол.	Рівень тяжкості злочину
(A)	До 2,000	6
(B)	Більше 2,000	8
(C)	Більше 5,000	10
(D)	Більше 12,500	12
(E)	Більше 30,000	14
(F)	Більше 80,000	16
(G)	Більше 200,000	18
(H)	Більше 400,000	20
(I)	Більше 1,000,000	22
(J)	Більше 2,500,000	24
(K)	Більше 7,000,000	26
(L)	Більше 20,000,000	28
(M)	Більше 50,000,000	30
(N)	Більше 100,000,000	32

Примітка.

Дані, наведені у таблиці, взяті з наступного джерела: Bruton J. A., III. Comments on Proposed Changes in the Tax Guidelines. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сайту : <http://www.ussc.gov>.

Додаток І

**Таблиця призначення покарання у вигляді позбавлення волі (у місяцях),
встановлена Федеральною комісією з призначення покарань**

Рівень тяжкості	Категорія кримінальної історії (бали кримінальної історії)					
	I (0 чи 1)	II (2 чи 3)	III (4, 5, 6)	IV (7, 8, 9)	V (10, 11, 12)	VI (13 чи більше)
	1	0-6	0-6	0-6	0-6	0-6
	2	0-6	0-6	0-6	0-6	1-7
	3	0-6	0-6	0-6	0-6	2-8
	4	0-6	0-6	0-6	2-8	4-10
Зона А	5	0-6	0-6	1-7	4-10	6-12
	6	0-6	1-7	2-8	6-12	9-15
	7	0-6	2-8	4-10	8-14	12-18
	8	0-6	4-10	6-12	10-16	15-21
Зона В	9	4-10	6-12	8-14	12-18	18-24
	10	6-12	8-14	10-16	15-21	21-27
Зона С	11	8-14	10-16	12-18	18-24	24-30
	12	10-16	12-18	15-21	21-27	27-33
	13	12-18	15-21	18-24	24-30	30-37
	14	15-21	18-24	21-27	27-33	33-41
	15	18-24	21-27	24-30	30-37	37-46
	16	21-27	24-30	27-33	33-41	41-51
	17	24-30	27-33	30-37	37-46	46-57
	18	27-33	30-37	33-41	41-51	51-63
	19	30-37	33-41	37-46	46-57	57-71
	20	33-41	37-46	41-51	51-63	63-78
	21	37-46	41-51	46-57	57-71	70-87
	22	41-51	46-57	51-63	63-78	77-96
	23	46-57	51-63	57-71	70-87	84-105
	24	51-63	57-71	63-78	77-96	92-115
Зона D	25	57-71	63-78	70-87	84-105	100-125
	26	63-78	70-87	78-97	92-115	110-137
	27	70-87	78-97	87-108	100-125	120-150
	28	78-97	87-108	97-121	110-137	130-162
	29	87-108	97-121	108-135	121-151	140-175
	30	97-121	108-135	121-151	135-168	151-188
	31	108-135	121-151	135-168	151-188	168-210
	32	121-151	135-168	151-188	168-210	188-235
	33	135-168	151-188	168-210	188-235	210-262
	34	151-188	168-210	188-235	210-262	235-293
	35	168-210	188-235	210-262	235-293	262-327
	36	188-235	210-262	235-293	262-327	292-365
	37	210-262	235-293	262-327	292-365	324-405
	38	210-262	235-293	262-327	292-365	360-довічне

38	235-293	262-327	292-365	324-405	360-довічне	360-довічне
39	262-327	292-365	324-405	360-довічне	360-довічне	360-довічне
40	292-365	324-405	360-довічне	360-довічне	360-довічне	360-довічне
41	324-405	360-довічне	360-довічне	360-довічне	360-довічне	360-довічне
42	360-довічне	360-довічне	360-довічне	360-довічне	360-довічне	360-довічне
43	довічне	довічне	довічне	довічне	довічне	довічне

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Нормативно-правові акти

1. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал від 4 березня 1994 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 37. – Ст. 2018.

2. Договір між Україною та Сполученими Штатами Америки про взаємну правову допомогу у кримінальних справах від 22 липня 1998 р. // Офіційний вісник України. – 2006. – № 31. – Ст. 2280.

3. Закон України від 21 грудня 2001 р. “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” // Офіційний вісник України. – 2001. – № 7. – Ст. 259.

4. Закон України від 11 червня 2009 р. “Про засади запобігання та протидії корупції” // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 45. – Ст. 691.

5. Закон України від 11 червня 2009 р. “Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень” // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 45. – Ст. 692.

6. Лист Міністерства закордонних справ України від 08.10.2007 р. № 620/13-612/1-3591 “Щодо можливості укладення двосторонніх угод з питань обміну податковою інформацією з компетентними органами інших країн” // Бухгалтерія. – 3 березня 2008 р. – № 9. – С. 36–39.

7. Ответственность за сокрытие стойкой финансовой неплатежеспособности. Письмо Министерства экономики Украины от 10 ноября 2006 г. № 21-16/62 // Бухгалтерия. – 10 декабря 2006 г. – № 50. – С. 23.

Спеціальна література та матеріали правозастосовної практики

8. Аскеров Э. Институт освобождения от уголовного наказания в уголовном законодательстве зарубежных стран / Э. Аскеров // Уголовное право. – 2005. – № 4. – С. 8–10.

9. Берестовой С. В. Налоговые процедуры в Российской Федерации и Соединенных Штатах Америки (сравнительно-правовой анализ) : автореф. дис.

на соискание научной степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 „Административное право; финансовое право; информационное право” / С. В. Берестовой. – М., 2005. – 24 с.

10. Бернам У. Правовая система США. 3-й выпуск / Уильям Бернам. – М. : “Новая юстиция”, 2006. – 1216 с.

11. Бернхем В. Вступ до права та правової системи США / Вільям Бернхем. – К. : Україна, 1999. – 554 с.

12. Блохина Л. Н. Методы отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок в США / Л. Н. Блохина // Налоговая политика и практика. – 2004. – № 12. – С. 38–41.

13. Богуш Г. И. К вопросу об уголовной ответственности юридических лиц / Г. И. Богуш // Вест. Моск. ун-та. Сер. 11. Право. – 2005. – № 4. – С. 21–22.

14. Бондарева М. Відповідальність за “відмивання” незаконно здобутих доходів за кримінальним законодавством США / М. Бондарева // Право України. – 1999. – № 7. – С. 107–111.

15. Бурстин Д. Ключевая категория американского сознания / Д. Бурстин // Налоговая полиция. – 1997. – № 6. – С. 15.

16. Быков П., Кокшаров А. Затянуть пояса / П. Быков, А. Кошкаров // Эксперт. – 2002, 12 августа. – С. 12–15.

17. Вдовиченко М. І. Податкове регулювання: досвід США і його використання в умовах України / М. І. Вдовиченко // Фінанси України. – 2000. – № 3. – С. 59–71.

18. Ведерникова О. Н. Современные уголовно-правовые системы: типы, модели, характеристика / О. Н. Ведерникова // Государство и право. – 2004. – № 1. – С. 68–76.

19. Взаимодействие международного и сравнительного уголовного права: Учебное пособие / Научный ред. проф. Н. Ф. Кузнецова; отв. ред. проф. В. С. Комиссаров. М. : Издательский Дом “Городец”, 2009. – 288 с.

20. Виноградова Е. Юридические лица должны нести ответственность за экологические преступления / Е. Виноградова // Российская юстиция. – № 8. –

2001. – С. 62.

21. Власихин В. А. Конституция США : Политико-правовой комментарий / В. А. Власихин, А. А. Мишин. – М. : Междунар. отношения, 1985. – 336 с.

22. Волженкин Б. В. Уголовная ответственность юридических лиц: Серия “Современные стандарты в уголовном праве и уголовном процессе” / Борис Владимирович Волженкин. – СПб., 1998. – 40 с.

23. Воловик Е. М. Специальный профессиональный налог в сфере производства и оборота алкогольной продукции в США / Е. М. Воловик // Налоговый вестник. – 1999. – № 2. – С. 127–132.

24. Воловик Е. М. Метод косвенного определения доходов налогоплательщиков на основе расчета выхода продукции по объему использованного сырья или метод процентного содержания / Е. М. Воловик // Налоговый вестник. – 2000. – № 4. – С. 123–127.

25. Георгиев В. Честно, эффективно и справедливо / В. Георгиев // Налоговая полиция. – 1999. – № 2. – С. 15.

26. Георгиев В. Не игнорируйте налоговый счет! / В. Георгиев // Налоговая полиция. 1999. – № 3. – С. 15.

27. Глушков В. О. Досвід США щодо створення умов правового обмеження “тінізації” економіки, який може бути застосований у вітчизняній практиці / В. О. Глушков С. Ю. Василенко, В. І. Василичук // Митна справа. – 2002. – № 6. – С. 45–51.

28. Гревцова Р. Кримінальна відповідальність за злочини у сфері оподаткування : досвід України у світовому контексті / Р. Гревцова // Право України. – 2000. – № 11. – С. 95–99.

29. Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 „Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право” / Р. Ю. Гревцова. – К., 2003. – 224 с.

30. Гуценко К. Ф. Уголовная юстиция США: Критический анализ правовых институтов, обеспечивающих уголовную репрессию / К. Ф. Гуценко. – М. :

Юрид. лит., 1979. – 208 с.

31. Денисов С. Ф. Використання досвіду США в класифікації злочинів при розробці нового кримінального законодавства України / С. Ф. Денисов, Д. М. Киценко // Реформування законодавства з питань протидії злочинності в контексті євроінтеграційних прагнень України: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції 25-26 травня 2006 року м. Запоріжжя : У 2 ч. – Ч.1. – Запоріжжя : Юридичний ін-т ДДУВС, 2006. – С. 82–89.

32. Дудоров О. Кримінальне переслідування за ухилення від сплати податків за законодавством США / О. Дудоров // Підприємництво, господарство і право. – 1998. – № 2. – С. 28–33.

33. Дудоров О. Проблема юридичної особи як суб'єкта злочину та її вирішення у проектах КК України / О. Дудоров // Вісник Академії правових наук України. – 1999. – № 2. – С. 133–141.

34. Дудоров О. О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: Монографія / О. О. Дудоров. – К. : Юридична практика, 2003. – 924 с.

35. Дудоров О. О. Відповідальність за неподання податкової декларації і навмисну несплату податків за федеральним законодавством США / О. О. Дудоров, Д. В. Каменський // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 6. – С. 58–62.

36. Дудоров О. О. Непрямі методи оподаткування і кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів / О. О. Дудоров // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 7. – С. 93 – 97; № 8. – С. 81–84.

37. Дудоров О. О. Законодавство про оподаткування злочинних доходів: сучасний стан і перспективи, вплив на застосування статті 212 Кримінального кодексу України / О. О. Дудоров // Законодавство України: науково-практичні коментарі. – 2004. – № 3. – С. 30–46.

38. Дудоров О. О., Каменський Д. В. Умисел як обов'язкова ознака злочинних посягань на систему федерального оподаткування США /

О. О. Дудоров, Д. В. Каменський // Проблеми пенітенціарної теорії і практики: Щорічний бюлетень / За заг. ред. д-ра юрид. наук, професора А. А. Музики. – К. : КЮІ КНУВС, 2005. – С. 168–179.

39. Дудоров О. Конфлікт інтересів, податкові роз'яснення та їх кримінально-правове значення / О. Дудоров // Прокуратура. Людина. Держава. – 2005. – № 1. – С. 84–99.

40. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків : кримінально-правові аспекти: Монографія / О. О. Дудоров. – К. : Істина, 2006. – 648 с.

41. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.08 „Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право” / О. О. Дудоров. – К., 2007. – 36 с.

42. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.08 / Дудоров Олександр Олексійович. – К., 2007. – 513 с.

43. Дудоров О. О. Страхові внески і кримінальний закон / О. Дудоров // Вісник прокуратури. – 2008. – № 1. – С. 63 – 75.

44. Дункан М., Американская налоговая служба: децентрализованная система / М. Дункан, Ч. Маклур // Российский экономический журнал. – 1997. – № 3. – С. 60–72.

45. Емельянов В. Узник № 85 / В. Емельянов // Налоговая полиция. – 2002. – № 2–3.

46. Есаков Г. А. Уголовное право зарубежных стран // Есаков Г. А., Крылова Н. Е., Серебренникова А. В. – М. : Проспект, 2008. – 336 с.

47. Есаков Г. А. Mens rea в уголовном праве США : историко-правовое исследование / Предисловие докт. юрид. наук, проф. О. Ф. Шишова / Геннадий Александрович Есаков. – СПб. : Издательство “Юридический центр Пресс”, 2003. – 553 с.

48. Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США / Л. Ефремов // Хозяйство и право. – 1998. – № 4. – С. 105–109.

49. Жалинский А. Э. Уголовное право в ожидании перемен: теоретико-инструментальный анализ. – 2-е изд., перераб. и доп. / Альфред Эрнестович Жалинский. – М. : Проспект, 2009. – 400 с.

50. Жевлаков Э. К вопросу об ответственности юридических лиц за совершение экологических преступлений / Э. Жевлаков // Уголовное право. – 2002. – № 1. – С. 10–13.

51. Журавльов В. О. Кримінальна відповідальність юридичних осіб як засіб протидії організованим злочинності / В. О. Журавльов // Теоретико-прикладні проблеми протидії організованим злочинності та злочинам терористичної спрямованості. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (8 – 9 квітня 2005 р.). Частина 1. – Львів, 2005. – С. 252–258.

52. Журавлев А. Имена нарицательные. Знаменитые американцы, уклонявшиеся от уплаты налогов // Налоговая полиция. – 2000. – № 17.

53. Зайда В. Деякі тонкощі американського оподаткування / В. Зайда // 100 тисяч. – 2000. – № 16. – С. 15.

54. Закурін М. К. Застосування Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та практики Європейського суду з прав людини в господарському судочинстві: практичний аспект / М. К. Закурін // Вісник господарського судочинства. – 2009. – № 3. – С. 48–57.

55. Заява Ради суддів України від 26 травня 2006 р. “Про концептуальні підходи Ради суддів України до подальшого здійснення судово-правової реформи в Україні”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сайту : <http://www.scourt.gov.ua/clients/vs.nsf/0/C8B67D5910994B8CC3257187002AD930?OpenDocument&CollapseView&RestrictToCategory=C8B67D5910994B8CC3257187002AD930&Count=500&>

56. Иванов Л. О. Проблема уголовной ответственности юридических лиц и иных коллективных субъектов в трудах немецких юристов / Л. О. Иванов // Законодательство и экономика. – 2005. – № 1. – С. 63–71.

57. Иванов И. С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика / Иван Сергеевич Иванов. – М.: Проспект, 2009. – 160 с.

58. Каменський Д. В. Прокуратура США у боротьбі з податковими злочинами / Д. В. Каменський // Вісник прокуратури. – 2003. – № 7. – С. 114–119.

59. Каменський Д. Роль і місце державних органів США у протидії податковим правопорушенням / Д. Каменський // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 1. – С. 90–94.

60. Каменський Д. Протидія податковому адмініструванню як злочин за федеральним законодавством США / Д. Каменський // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 9. – С. 123–127.

61. Каменський Д. В. Корпорація як суб'єкт податкових злочинів за федеральним законодавством США. Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта ’2004”. Том 49. Право. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2004. – С. 46–48.

62. Каменський Д. Несплата податків із доходів найманих працівників як злочин за федеральним законодавством США / Д. Каменський // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 3. – С. 109–112.

63. Каменський Д. В. Співучасть як особливо небезпечна форма організованої податкової злочинності у США / Д. Каменський // Теоретико-прикладні проблеми протидії організованим злочинності та злочинам терористичної спрямованості. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (8 – 9 квітня 2005 р.). Частина 2. – Львів, 2005. – С. 324–329.

64. Каменський Д. В. Джерела федерального податкового законодавства США / Д. Каменський // Запорізькі правові читання : Тези доповідей щорічної Міжнародної науково-практичної конференції “Запорізькі правові читання”, м. Запоріжжя, 18 – 19 травня 2006 р. / За заг. ред. С. М. Тимченка і Т. О. Коломоєць. – Запоріжжя : ЗНУ, 2006. – С. 148–150.

65. Каменський Д. В. Корпорація як суб'єкт федеральних податкових злочинів у США / Д. Каменський // Кримінальне право України. – 2006. – № 4. – С. 39–49.

66. Каменський Д. В. Кримінальна відповідальність корпорацій за вчинення федеральних злочинів у США : вихідні засади / Д. В. Каменський //

Університетські наукові записки. – 2006. – № 1. – С. 238–244.

67. Каменський Д. Особливості застосування непрямих методів для встановлення злочинного приховування оподаткованого доходу у США / Д. Каменський // Вісник Львівського університету. Серія юридична. – 2006. – № 42. – С. 293–301.

68. Каменський Д. В. Угода про визнання вини як підстава поліпшення правового становища податкового злочинця за федеральним законодавством США / Д. В. Каменський // Запорізькі правові читання : матеріали щорічної Міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 17 – 18 травня 2007 р. / За заг. ред. С. М. Тимченка і Т. О. Коломоєць. – Запоріжжя : ЗНУ, 2007. – С. 274–276.

69. Каменський Д. Податкові розслідування діяльності фінансових установ у США: сучасна практика / Д. Каменський // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 7. – С. 40–45.

70. Кибальник А. Преступление в уголовном праве США / А. Кибальник // Уголовное право. – 2007. – № 4. – С. 37–41.

71. Клепачевский Д. Равнение на Штаты? / Д. Клепачевский // Бизнес. – 2002. – № 44. – С. 84.

72. Козлов А. П. Соучастие : традиции и реальность / А. П. Козлов. – СПб. : Издательство “Юридический центр Пресс”, 2001. – 362 с.

73. Козочкин И. Д. Реформа американского уголовного права / И. Д. Козочкин // Государство и право. – 1993. – № 9. – С. 142–151.

74. Козочкин И. Д. 35-летие Примерного уголовного кодекса – годы успехов и неудач в реформировании американского уголовного права / И. Д. Козочкин // Государство и право. 1998. – № 12. – С. 82–87.

75. Козочкин И. Д. Строгая ответственность в уголовном праве Англии и США / И. Д. Козочкин // Правоведение. – 2000. – № 1. – С. 136–149.

76. Козочкин И. Д. Уголовное право США : успехи и проблемы реформирования / И. Д. Козочкин. – СПб. : Издательство Р. Асланова “Юридический центр Пресс”, 2007. – 478 с.

77. Козырин А. Санкции для “беловоротничковой” преступности / А. Козырин // Налоговая полиция. – 1998. – № 24. – С. 15.

78. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный) / сост. и авт. комментарии С. Д. Шаталов. 4-е изд., перераб. и доп. М.: МЦФЭР, 2003. – 688 с.

79. Конституційне судочинство. Американський та український досвід. – К. : Інститут демократії імені Пилипа Орлика, 1999. – 112 с.

80. Коробеев А. Юридическое лицо как субъект уголовной ответственности: от китайского настоящего – к российскому будущему / А. Коробеев, Ч. Лун // Уголовное право. – 2009. – № 2. – С. 36–41.

81. Красноголовец С. В. Кримінальна відповідальність за порушення виборчих та референтних прав громадян в Україні та державах центральної Європи (порівняльний аналіз на прикладі Польщі, Словаччини, Угорщини, Чехії) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 „Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право” / С. В. Красноголовец. – Львів, 2009. – 20 с.

82. Крылова Н. Е. Уголовное право современных зарубежных стран (Англии, США, Франции, Германии) : Учебное пособие / Н. Е. Крылова, А. В. Серебренникова. – М. : Зерцало, 1997. – 192 с.

83. Кубанцев С. П. Основные виды наказания в уголовном праве США / С. П. Кубанцев // Журнал российского права. – 2004. – № 9. – С. 120–131.

84. Кухнюк Д. В. Судовий прецедент як джерело кримінально-процесуального права України / Д. В. Кухнюк // Вісник Верховного Суду України. – 2007. – № 10. – С. 36–40.

85. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций / И. И. Кучеров – М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. – 374 с.

86. Кучеров И. И. Налоговая тайна: правовой режим защиты информации / И. И. Кучеров, А. В. Торшин – М.: АО “Центр ЮрИнфоР”, 2003. – 329 с.

87. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : Учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.

88. Ларін М. Судова система США: як вона функціонує / М. Ларін // Юридичний вісник України. – 8 – 14 лютого 2001 р. – С. 7.

89. Лафитский В. И. Налоговая служба в США / В. И. Лафитский // Журнал российского права. – 1997. – № 11. – С. 150–155.

90. Лебедев И. А. Добросовестность по-американски / И. А. Лебедев // Ваш налоговый адвокат. – 2006. – № 3. – С. 79–87.

91. Лобойко Л. М. Кримінально-процесуальне право : Навч. посібник для підготовки до державного іспиту / Л. М. Лобойко. – К. : Істина, 2006. – 208 с.

92. Лунеев В.В. Субъективное вменение / Виктор Васильевич Лунеев. – М. : Спарк, 2000. – 70 с.

93. Мадьярова А. В. Разъяснения Верховного Суда Российской Федерации в механизме уголовно-правового регулирования / Анна Владимировна Мадьярова. – СПб.: Издательство “Юридический центр Пресс”, 2002. – 405 с.

94. Мак Э. “Лучше по-хорошему” / Э. Мак // Бизнес. – 2003. – 21 июля. – № 29.

95. Малиновский А. А. Сравнительное правоведение в сфере уголовного права / Алексей Александрович Малиновский. – М.: Международные отношения, 2002. – 376 с.

96. Марченко М. Н. Понятие сравнительного права (сравнительного правоведения) / М. Н. Марченко // Вестн. Моск. Ун-та. Сер. 11. Право. – 1999. – № 1. – С. 44–53.

97. Марченко М. Н. Судебное правотворчество и судебское право / Михаил Николаевич Марченко. – М. : Проспект, 2008 – 512 с.

98. Марченко М. Н. Источники права: учеб. Пособие / Михаил Николаевич Марченко. – М. : Проспект, 2008. – 760 с.

99. Махов В. Н., Пешков М. А. “Состязательность” моделей уголовного процесса США / В. Н. Махов, М. А. Пешков // Государство и право. – 1999. – № 12. – С. 81–87.

100. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник) / О. В. Мещерякова. – М. : Фонд “Правовая культура”, 1995. – 240 с.

101. Мідзяновська В. Судовий прецедент: структура, види / В. Мідзяновська // Право України. – 2006. – № 6. – С. 119–123.
102. Мідор Д. Д. Суди в Сполучених Штатах / Деніел Джон Мідор. – Сент-Пол, Міннесота : Вест Паблішинг Ко., 1991. – 85 с.
103. Милицин С. Сделки о признании вины: возможен ли российский вариант? / С. Милицин // Российская юстиция 1999. – № 12. – С. 41–42.
104. Мытари тоже плачут // Налоговая полиция. – 2001. – № 6. – С. 15.
105. Музика О. Адаптація до законодавства ЄС і порівняльне правознавство у галузі прямих податків / О. Музика // Юридична Україна. – 2004. – № 7. – С. 38–43.
106. Музика А. Порівняльні кримінально-правові дослідження в Україні (сучасний етап) / А. Музика // Юридичний вісник України. – 2008. – № 17. – С. 1, 8.
107. Навроцький В. О. Опублікована судова практика у кримінальних справах – джерело права / В. О. Навроцький // Кримінальне право України. – 2006. – № 1. – С. 116–125.
108. Налоги и налогообложение : учебн. пособие для вузов / [И. Г. Русакова, В. А. Кашин, А. В. Толкушкин и др.] ; под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 495 с.
109. Налоговое право России : учебник для вузов / Отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : Норма, 2003. – 656 с.
110. Налоговые преступления и проступки / Под ред. А. Л. Маковского. – М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, 1995. – 47 с.
111. Нерсесян А. Дуализмы в уголовном праве США / А. Нерсесян // Законность. – 1990. – № 12. – С. 62–64.
112. Нерсесянц В. С. Сравнительное правоведение в системе юриспруденции / В. С. Нерсесянц // Государство и право. – 2001. – № 6. – С. 5–15.
113. Никеров Г. И. Организация и деятельность Министерства юстиции США / Г. И. Никеров // Государство и право. – 2006. – № 5. – С. 85–90.

114. Никифоров Б. С. Современное американское уголовное право / Б. С. Никифоров, Ф. М. Решетников. – М. : Наука, 1990. – 253 с.

115. Никифоров А. С. Юридическое лицо как субъект преступления и уголовной ответственности / А. С. Никифоров. – М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. – 204 с.

116. Ответственность за экономические преступления по уголовному праву Англии / Е. В. Чупрова. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 208 с.

117. Пепеляев С. Г. Налоги : реформы и практика / Сергей Геннадиевич Пепеляев. – М. : Статут, 2005. – 287 с.

118. Пешков М. А. Источники современного уголовно-процессуального права США / М. А. Пешков // Российский следователь. – 2000. – № 6. – С. 43–45.

119. Підготовчі матеріали до проекту Закону “Про боротьбу з “відмиванням” коштів, отриманих злочинним шляхом”. Том 1. – К.: Центр правової реформи і законопроектних робіт при Міністерстві юстиції України, 1998.

120. Пикунов Н. И. Организация работы налоговых органов США / Н. И. Пикунов // Финансы. – 1995. – № 6. – С. 21–26.

121. Пимонов В. А. Теоретические и прикладные проблемы борьбы с общественно опасными посягательствами средствами уголовного права / Владимир Александрович Пимонов. – М.: Издательство “Юрлитинформ”, 2007. – 336 с.

122. Податкові системи США і України та розгляд податкових справ в суді. Міжнародний семінар / Верховний Суд України, Вищий Арбітражний Суд України, Консорціум “Верховенство права”, Казначейство США. Том I. – К. : 1999. – 164 с.

123. Податкові системи США і України та розгляд податкових справ в суді. Міжнародний семінар / Верховний Суд України, Вищий Арбітражний Суд України, Консорціум “Верховенство права”, Казначейство США. Том II. – К., 1999. – 132 с.

124. Податок на наркотики поповнює бюджет // Юридичний вісник України. – 9 – 16 травня 2003 р., № 18–19.

125. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів”.

126. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. “По делу о проверке конституционного положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова” (Извлечение) // Законность. – 2003. – № 8. – С. 61–63.

127. Предтеченский А. Налоговый суд США и его место в судебной системе государства / А. Предтеченский // Хозяйство и право. – 2000. – № 3. – С. 89–98.

128. Преступление и наказание в Англии, США, Франции, ФРГ, Японии : Общая часть уголовного права. – М. : Юрид. лит., 1991. – 288 с.

129. Примерный Уголовный кодекс (США). Официальный проект Института американского права / Под ред. и с предисл. докт. юрид. наук Б. С. Никифорова. – М., 1969. – 304 с.

130. Романова В. Б. Американский опыт формирования налоговой системы на разных уровнях власти. [Электронный ресурс]. – Режим доступа к сайту : <http://www.iskran.iip.net/russ/works99/romanova.html>.

131. Романюк О. Інститут кримінальної відповідальності юридичних осіб / О. Романюк // Вісник прокуратури. – 2003. – № 12. – С. 41–48.

132. Саваріна О. Окремі методи податкового регулювання підприємницької діяльності: правові проблеми застосування / О. Саваріна // Право України. – 2006. – № 3. – С. 48–51.

133. Савченко А. В. Кримінальне законодавство України та федеральне кримінальне законодавство Сполучених Штатів Америки : комплексне порівняльно-правове дослідження: Монографія / Андрій Володимирович Савченко. – К. : КНТ, 2007. – 596 с.

134. Савченко А. В. Порівняльний аналіз кримінального законодавства України та федерального кримінального законодавства Сполучених Штатів Америки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.08 „Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право” / А. В. Савченко. – К., 2008. – 36 с.

135. Сахарук Т. В. Загальні засади призначення покарання за кримінальним правом України та зарубіжних країн : порівняльний аналіз : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 „Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право” / Т. В. Сахарук. – К., 2006. – 20 с.

136. Соединенные Штаты Америки: Конституция и законодательные акты: Пер. с англ. / Сост. В. И. Лафитский; Под ред. и со вступ. ст. О. А. Жидкова. – М. : Прогресс, Универс, 1993. – 768 с.

137. Соколовский М. Сезон сбора налогов в Америке / М. Соколовский // Зеркало недели. – 1998. – № 22.

138. Соловьев И. Н. Налоговая амнистия / Иван Николаевич Соловьев. – М.: Проспект, 2009. – 160 с.

139. Сороченко А. Кримінальна відповідальність юридичних осіб в Україні: проблеми запровадження, пропозиції щодо змін і доповнень до законодавства / А. Сороченко // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 6. – С. 153–156.

140. Толстопятенко Г. П. Налоговое право США. Терминология / Г. П. Толстопятенко, И. Г. Федотова. – М. : Издательский центр “Анкил”, 1996. – 272 с.

141. Тупанчески Н. Уклонение от налогов как уголовное преступление в некоторых странах Европейского союза и в США / Н. Тупанчески // Уголовное право. – 2002. – № 1. – С. 50–55.

142. Тупанчески Н. Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / Под ред. проф. В. С. Комиссарова / Николда Радован Тупанчески. – М. : ЮНИТИ – ДАНА, Закон и право, 2001. – 246 с.

143. Тучак Т. Реформа податку на спадщину в США / Т. Тучак // Вісник податкової служби України. – 2006. – № 38. – С. 58–61.

144. Уайнстайн М. Уголовное преследование налоговых преступлений в Соединенных Штатах / М. Уайнстайн // Подборка сравнительно-правовых материалов по вопросам борьбы с экономическими преступлениями. – М. : 1999. – С. 160–163.

145. Уголовное право зарубежных государств. Общая часть / Под ред. и с предисл. И. Д. Козочкина. – М. : Институт международного права и экономики имени А. С. Грибоедова, 2001. – 576 с.

146. Уголовное право зарубежных государств. Разработка и реализация программ борьбы с преступностью за рубежом / [А. Н. Игнатов, П. Г. Пономарев и др.] ; под ред. проф. А. Н. Игнатова, проф. П. Г. Пономарева. – М. : Издательская группа ИНФРА · М – НОРМА, 1997. – 176 с.

147. Уголовное право зарубежных стран. Вып. 1 : Источники уголовного права. М., 1971.

148. Файрстоун Т. Уголовная ответственность юридических лиц в США / Т. Файрстоун // Российский ежегодник уголовного права. – 2007. – № 2 / Под ред. д-ра юрид. наук, проф. Б. В. Волженкина. – СПб.: ООО “Университетский издательский консорциум “Юридическая книга”, 2008. – С. 597–609.

149. Філіпов О. Податки й оподаткування у США / О. Філіпов // Економіка. Фінанси. Право. – 1999 р. – № 6. – С. 29–31.

150. Футей Б. А. Федеральні суди у Сполучених Штатах Америки / Б. А. Футей // Вісник Верховного Суду України. – 2000. – № 2. – С. 49–51.

151. Хавронюк М. Покарання за готування до злочину і замах на злочин: парадокси національного кримінального кодексу, особливо у порівнянні з іноземними / М. Хавронюк // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 5. – С. 108 – 113.

152. Хилюк С. В. Розвиток науки кримінального права України після відновлення її державної незалежності (питання Особливої частини) : дис. на здобуття ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 “Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право” / дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Хилюк Світлана Володимирівна. – Львів, 2007. – 202 с.

153. Царгуш Р. В. История возникновения и некоторые особенности подоходного налогообложения в зарубежных странах / Р. В. Царгуш // Государство и право. – 2004. – № 8. – С. 95–99.

154. Чучаев А. И. Уголовно-правовая компаративистика: функции и методика исследования / А. И. Чучаев, Л. Г. Овсепян // Уголовное право: стратегия развития в XXI веке: материалы Шестой Международной научно-практической конференции 29–30 января 2009 г. – М. : Проспект, 2009. – С. 118–121.

155. Шепенко Р. А. Понятие независимой налоговой системы / Р. А. Шепенко // Ваш налоговый адвокат. – 2006. – № 4. – С. 89–96.

156. Шепенко Р. А. Налоговое право: конституционные нормы / Роман Алексеевич Шепенко. – М.: Статут, 2006. – 303 с.

157. Шишкін В. Податковий суд США / В. Шишкін // Право України. – 1995. – № 2. – С. 19–21.

158. Юридическая энциклопедия / под ред. М. Ю. Тихомирова, – М. : 1997. – 526 с.

159. Якимова С. С. Зарубежный опыт борьбы с преступлениями в налоговой сфере (на примере США) // Вестник юридического факультета: Сб. науч. тр. / филиал СаГА в г. Тольятти. – Самара: Изд-во Самар. Гуманит. акад., 2003. – Вып. 1. – С. 77–87.

160. Ялбулганов А. А. Подоходный налог в США / А. А. Ялбулганов // Ваш налоговый адвокат. – 1998. – № 3. – 160 с.

161. Янушевич Я. Податкова служба США: досвід, напрацювання, перспективи / Я. Янушевич // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 31. – С. 62–63.

162. 2004 Federal Sentencing Guidelines. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : http://www.ussc.gov/2004guid/PDAversion/2t1_1.htm.
163. 2007 Federal Tax Rates. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.irs.gov/formspubs/article/0,,id=164272,00.html>.
164. Alper G. P. The American system of criminal justice / G. P. Alper. – Beverly Hills: Sage publ., 1984. – 149 p.
165. Balter H. Tax Fraud & Evasion. 5-th ed. / Harry Balter. – Boston : Warren Gorham & Lamont, Incorporated, 1983.
166. Barlett D., Steele J. The Great American Tax Dodge / D. Barlett, J. Steele. – New York : Little, Brown and Company, 2000. – 292 p.
167. Basic Legal Citation (LII 2002-2003). [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.law.cornell.edu/citation>.
168. Black H. Black's Law Dictionary / Harry Black. – St. Paul, Minn. : West Publishing Co., 1990. – 1657 p.
169. *Boulware v. United States*, 128 S. Ct. 1168 (2008).
170. Brown S. IRS & The FBAR: International Focus For U.S. Tax Compliance / The 25th Annual National Institute on Criminal Tax Fraud. – Washington, DC: American Bar Association, 2008 – P. B-49.
171. Brumbaugh D. Overview of the Federal Tax System / D. Brumbaugh, G. Esenwein, J. Gravelle // CRS Report for Congress. – June 2, 2006. – P. 1.
172. Bucy P. Corporate Ethos: A Standard for Imposing Corporate Criminal Liability / P. Bucy // Minnesota Law Review. – 1991. – № 75. – P. 1095–1165.
173. *Caplin & Drysdale, Chartered v. United States*, 491 U.S. 617 (1989).
174. *Capone v. United States*, 51 F.2d 609 (7th Cir. 1931).
175. Carol D. Bailed-Out Firms Have Tax Havens, GAO Finds / D. Carol // The Washington Post. – 2009. – January 17. – P. D1–D2.
176. *Cheek v. United States*, 498 U.S. 192, 195 (1991).
177. Chief Counsel Directives Manual (31) 330 (4)(d) (Dec. 12, 1991).
178. Comisky I. Increased IRS Scrutiny of Offshore Activity: Raising the Stakes for U.S. Citizens with Bank Accounts Abroad / I. Comisky, M. Lee // Journal of

International Taxation. – 2009. – № 20. – P. 38–43.

179. Commissioner v. Newman, 2d. Cir. 1947. Hand, J., dissenting.

180. Cooper G. Analyzing Corporate Tax Evasion / G. Cooper // Tax Law Review. – 1994. – № 50. – С. 33–152.

181. Cooper G. The Return to Corporate Tax Evasion in the Presence of an Income Tax on Shareholders / G. Cooper // Akron Tax Journal. – 1996. – № 12. – P. 1–58.

182. Corporate Crime Reporter 38(8), October 7, 1991. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.corporatepredators.org/top100.html>.

183. Corporate Fraud and Abuse Taxes Cost the Public Billions. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.citizen.org/documents/corporateabusetax.pdf>.

184. Cowell F. Cheating the Government: The Economics of Evasion / Frank Cowell. – Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 1990 – 282 p.

185. Criminal Tax Manual – 2001 Ed. Volume 1. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.usdoj.gov/tax/readingroom/2001ctm>.

186. Department of Justice Tax Division Directive № 77. Section 7212(a) Policy Statement. – July 7, 1989. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.usdoj.gov/tax/readingroom/2001ctm>.

187. Doelder H. Criminal Liability of Corporations / H. Doelder, K. Tiedemann. – Hague: Kluwer Law International, 1996. – 697 p.

188. Examples of Corporate Fraud Investigations. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.irs.gov>. – Заголовок з екрану.

189. Federal Rules of Criminal Procedure. – Notre Dame, Indiana : National Institute for Trial Advocacy, 2002. – 156 p.

190. Floyd D. Fifth Amendment Right to Counsel in Federal Income Tax Investigations / D. Floyd // Stanford Law Review. – 1967. – № 19. – P. 1014–1035.

191. Forms and Instructions. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.irs.gov/formspubs/lists/0,,id=97817,00.html>. – Заголовок з екрану.

192. Gainer R. A Caution Concerning Runaway Criminalization of Corporate Activities / R. Gainer. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : http://www.iuscrim.mpg.de/verlag/online/Band_S78/13-SUBJN-6.pdf.

193. Garner B. Legal Writing in Plain English: a Text With Exercises / Brian Garner. – Chicago: The University of Chicago Press, 2001 – 227 p.

194. Garner B. Black's Law Dictionary / Brian Garner. – St. Paul, Minn. : Thomson/West, 2006. – 810 p.

195. Georgiev L. IRS Wrap-Up: International Enforcement, Foreign Trust Reporting, Insurance Contracts / L. Georgiev, J. Dimitrova J., S. Kasner // International Taxation. – 2007. – № 18. – P. 60–86.

196. Gibbons J. Proof of Tax Deficiency – the Silent Element in False Statements Charges? / J. Gibbons // Arizona Law Review. – 2008. – № 50. – P. 337–364.

197. Gleckman v. United States, 80 F.2d 394 (8th Cir. 1935), cert. denied, 297 U.S. 709 (1936).

198. Goldfine v. United States, 300 F.2d 260, 262 (1st Cir. 1962).

199. Governmental Attempts to Stem the Rising Tide of Corporate Tax Shelters // Harvard Law Review. – 2004. – № 117. – P. 2249.

200. Hall J. General Principles of Criminal Law. 2nd ed. / John Hall. – Indianapolis, 1960. – 618 p.

201. Henning P. The Conundrum of Corporate Criminal Liability: Seeking a Consistent Approach to the Constitutional Rights of Corporations in Criminal Prosecutions / P. Henning // Tennessee Law Review. – 1995. – № 63. – P. 793–886.

202. Holland v. United States, 348 U.S. 121, 125 (1954).

203. Individual Taxation / M. Hutton, S. Jones, W. Kulsrud and others; General editors J. Pratt, W. Kulsrud. – Chicago : IRWIN, 1998.

204. Ingram v. United States, 360 U.S. 672 (1959).

205. Internal Revenue Code / United States Code Service. Lawyers Edition, 2009. – 986 p.

206. IRS Form 1099, 2003. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1099msc.pdf>.

207. IRS CI FY00 National Operations' Annual Report. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.irs.gov/ci>.

208. Jacinto J. Tax Violations / J. Jacinto, J. Fitzmaurice // American Criminal Law Review. – 2008. – № 2. – P. 995–1037.

209. James v. United States, 366 U.S. 213, 221 (1961).

210. Joint Committee on Taxation, Study of Present-law Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions as Required by Section 3802 of the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 (January 28, 2000), Volume 1 : Study of General Disclosure Provisions (JCS-1-00).

211. Jones L. Protecting Yourself from the IRS / L. Jones, J. Ross, L. Runnels // Tax Practice & Procedure. – April – May, 2002. – P. 2–9.

212. Kostelanetz B. Criminal Aspects of Tax Fraud Cases. 3-d ed. / B. Kostelanetz, L. Bender. – Philadelphia: American Law Institute, 1980. – P. 47–58.

213. Leonnig C. Bailed-Out Firms Have Tax Havens, GAO Finds / C. Leonning // The Washington Post. – 2009. – January 17. – P. D1–D2.

214. Minassian M. U. S. Tax Laws / Michael Minassian. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://biztaxlaw.about.com>.

215. McGowen D., O'Day D., North K. Criminal Tax Fraud. 2nd ed. Vol. 1 / D. McGowen D., D. O'Day D., K. North. – Charlottesville: The Michie Company, 1994. – 459 p.

216. Model Penal Code: Sentencing. Discussion Draft № 2 / The American Law Institute. – April 8, 2009. – 177 p.

217. Morgan P. Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell / Patricia Morgan. – St. Paul, Minn. : West Group, 1999. – 376 p.

218. Nelson A. Vargas-Padilla. The Immigration Consequences of Criminal Conduct / A. Nelson // Criminal Law Brief. American University Washington College of Law. – 2007. – № 3. – P. 24–37.

219. Neubauer D. America's Courts and the Criminal Justice System / David Neubauer. – 3-d ed. – California : Brooks / Cole Publishing Company, 1988. – 464 p.

220. Nissman D. M. Interview with Assistant Attorney General Loretta C. Argrett, Tax Division / D. M. Nissman // United States Attorneys' Bulletin. – April 1998. – Volume 46, № 3. – P. 2–10.

221. Nonfiler Enforcement – Criminal Investigation (CI). [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.irs.gov/compliance/enforcement/article/0,,id=130623,00.html>.

222. Office of Legal Policy of the United States Department of Justice, Decriminalization of Regulatory Violations (1983). [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.usdoj.gov/opl>.

223. O'Sullivan J. Federal White Collar Crime: Cases and Materials. 3-d ed. / Julia O'Sullivan. – St. Paul, MN: Thomson/West, 2007. – 1154 p.

224. Podgor E. Tax Fraud – Mail Fraud: Synonymous, cumulative or diverse? / E. Podgor // University of Cincinnati Law Review. – 1989. – № 57. – P. 903–932.

225. Podgor E. White Collar Crime in a Nutshell / E. Podgor, J. Israel. – St. Paul, Minn. : West Group, 1997. – 452 p.

226. Principles of Federal Prosecution of Business Organizations. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : http://www.usdoj.gov/dag/cftf/corporate_guidelines.htm.

227. Ratzlaf v. United States, 114 S. Ct. 655 (1994).

228. RIA Federal Tax Handbook / K. Behrens, C. Fuerst, D. McMahon and others. – New York : Thomson RIA, 2007. – 866 p.

229. Richmond G. L. Federal Tax Research: Guide to Materials and Techniques / Gail Levin Richmond. – New York: Foundation Press, 2007. – 381 p.

230. Robinson P. Criminal Law / Patrick Robinson. – New York: Aspen Law & Business, 1997. – 833 p.

231. Saltzman M. IRS Practice and Procedure. 2-nd ed. / Michael Saltzman. – Valhalla, NY: Warren, Gorham & Lamont of RIA, 2003.

232. Schneeman A. The Law of Corporations, Partnerships, and Sole Proprietorships. 2nd ed. / Arthur Schneeman – New York: Delmar Publishers, 1997. – 656 p.

233. *Spies v. United States*, 317 U.S. 492, 499 (1943).
234. *State v. Christy Pontiac-GMC, Inc.*, 354 N.W. 2d 17, 18-20 (Minn. 1984).
235. *Taglianetti v. United States*, 398 F.2d 558, 562-563 (1st Cir. 1968) (footnotes omitted), *aff'd* on another issue, 394 US 316 (1969).
236. Tax Division Directives and Memoranda. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.usdoj.gov/tax/readingroom/2001ctm/03ctax.htm#52>.
237. Tax Division Directives and Memoranda. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.usdoj.gov/tax/readingroom/2001ctm/03ctax.htm#CIVIL%20SETTLEMENTS>.
238. Tax Division Home Page (Appellate Section). [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : // www.usdoj.gov/tax.
239. Tax Facts 1. – Cincinnati, Ohio : The National Underwriter Company, 1997. – 785 p.
240. The American Law Institute. Model Penal Code. Proposed official draft. Phil., 1962. – 354 p.
241. The Bluebook. A Uniform System of Citation. Eighteenth Edition. – Cambridge, MA: The Harvard Law Review Association, 2005. – 416 p.
242. The Department of Justice Manual. 2nd Ed. Volume 2A. – Chicago: Wolters Kluwer, 2009.
243. Townsend J. Tax Crimes Materials / John Townsend. – Houston: Townsend & Jones, L.L.P, 2001. – 229 p.
244. Townsend J. Federal Tax Crimes / John Townsend. – Houston : Townsend & Jones, L.L.P, 2002. – 493 p.
245. Townsend J. Federal Tax Procedure / John Townsend. – Houston : Townsend & Jones, L.L.P, 2003. – 460 p.
246. Townsend J. The Fastowian Bargain: Analysis of the Fastow Plea Agreements / John Townsend. – Houston, 2004. – 58 p.
247. Underreported Taxable Income: The problem and Possible Solutions. – Federal Taxation Division. – January, 1983. – 54 p.

248. United States Department of Justice Tax Division. [Электронный ресурс]. – Режим доступа до сайту : <http://www.usdoj.gov/tax/TaxOrgCht.htm>.

249. United States Sentencing Commission Guidelines Manual (September 18, 2007). – Washington, D.C. : U.S.S.C., 2007. – 661 p.

250. United States v. Badwan, 449 U.S. 1124 (1981).

251. United States v. Bank of New England, N. A., 821 F.2d 844, 855 (1st Cir. 1987).

252. United States v. Becker, 965 F.2d 383, 386 (7th Cir. 1992), cert. denied, 113 S. Ct. 1411 (1993).

253. United States v. Bishop, 412 U.S. 346 (1973).

254. United States v. Bliss, 735 F.2d 294, 301 (8th Cir. 1984).

255. United States v. Burdick, 221 F.2d 932, 934 (3d Cir.), cert. denied, 350 U.S. 831 (1955).

256. United States v. Campbell, 777 F. Supp. 1259 (W.D.N.C. 1991).

257. United States v. Campbell, 491 F.3d 1306, 1309 –1310 (11th Cir. 2007).

258. United States v. Carlton. 512 U.S. 26 (1994).

259. United States v. Carriger, 592 F.2d 312, 313 (6th Cir. 1979).

260. United States v. Causey, 835 F.2d 1289, 1292 (9th Cir. 1987).

261. United States v. Citron, 783 F.2d 307 (2d Cir. 1986).

262. United States v. Claiborne, 765 F.2d 784 (9th Cir. 1985), cert. denied, 475 U.S. 1120 (1986).

263. United States v. Costello, 221 F.2d 668, 675 (2d Cir. 1955), aff'd, 350 U.S. 359 (1956).

264. United States v. Daniel, 956 F.2d 540, 542 (6th Cir. 1992).

265. United States v. Dyer, 922 F.2d 105, 108 (2d Cir. 1990).

266. United States v. Dykstra, 991 F.2d 450, 453 (8th Cir. 1993).

267. United States v. Farris, 517 F.2d 226, 227-29 (7th Cir.), cert. denied, 423 U.S. 892 (1975).

268. United States v. Garber, 607 F.2d 92 (5th Cir. 1979).

269. United States v. Goldberger & Dubin, P.C., 935 F.2d 501 (2d Cir. 1991).

270. *United States v. Goodyear*, 649 F.2d 226 (4th Cir. 1981).
271. *United States v. Greenberg*, 735 F.2d, 29, 31 (2d Cir. 1984).
272. *United States v. Helmsley*, 941 F.2d 71 (2d Cir.), cert. denied, 112 S. Ct. 1162 (1992).
273. *United States v. Kelly*, 147 F.3d 172 (2d Cir. 1998).
274. *United States v. King*, 563 F.2d 559 (2d Cir.), cert. denied, 435 US 918 (1977).
275. *United States v. Klein*, 247 F.2d 908, 915 (2d Cir. 1957), cert. denied, 355 U. S. 924 (1958).
276. *United States v. Leonard*, 37 F3d 32 (2d Cir. 1994).
277. *United States v. Lewis*, 671 F.2d 1025, 1028 (7th Cir. 1982).
278. *United States v. Locascio*, 6 F3d 924 (2d Cir. 1993).
279. *United States v. Long*, 618 F.2d 74, 75 (9th Cir. 1980).
280. *United States v. Mackey*, 571 F.2d 376 (7th Cir. 1978).
281. *United States v. Marashi*, 913 F.2d 724 (9th Cir. 1990).
282. *United States v. Marchant*, 774 F.2d 888, 892 (8th Cir. 1985), cert. denied, 475 U.S. 1012 (1986).
283. *United States v. McGrath*, 558 F.2d 1102 (2d Cir.), cert. denied, 434 U.S. 1064 (1977).
284. *United States v. McMullen*, 516 F.2d 917, 921 (7th Cir.1975).
285. *United States v. Merriwether*, 329 F. Supp. 1156, 1159 (S.D. Ala. 1971), aff'd, 469 F.2d 1406 (5th Cir. 1972).
286. *United States v. Mitchell*, 985 F.2d 1275, 1277 (4th Cir. 1993).
287. *United States v. Murdock*, 290 U.S. 389, 398 (1933).
288. *United States v. Pirro*, 212 F.3d 86 (2d Cir. 2000).
289. *United States v. Pomponio*, 429 U.S. 10 (1976).
290. *United States v. Popkin*, 943 F.2d 1535, 1539 (11th Cir. 1991).
291. *United States v. Randolph*, 588 F.2d 931, 932-33 (5th Cir. 1979).
292. *United States v. Robinson*, 974 F.2d 575, 578 (5th Cir. 1992).
293. *United States v. Schafer*, 580 F.2d 774, 777 (5th Cir.), cert. denied, 439 U.S. 970 (1978).]
294. *United States v. Segal*, 867 F.2d 1173, 1179 (8th Cir. 1989).

295. *United States v. Shorter*, 809 F.2d 54, 56-57 (D.C. Cir.), cert. denied, 484 U.S. 817 (1987).
296. *United States v. Shortt Accountancy Corp*, 478 U.S. 1007 (1986).
297. *United States v. Stafoff*, 260 US 477, 480 (1923).
298. *United States v. Stevenson*, 540 F. Supp. 93, 95 (Del. 1982).
299. *United States v. Tucker*, 686 F.2d 230 (5th Cir.), cert. denied, 459 U.S. 1071 (1982).
300. *United States v. Williams*, 644 F.2d 696, 699 (8th Cir. 1981).
301. *United States v. Winfield*, 960 F.2d 970, 973 (11th Cir. 1992).
302. Urquhart E. Handling Investigations Involving Civil and Criminal Tax Cases / E. Urquhart, S. Martinez // *South Texas Law Review*. – 2003. – № 45. – P. 196 – 201.
303. *Watson C. Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell*. 3-d ed. / Christina Watson. – St. Paul, Minn. : West Group, 1999. – 431 p.
304. *Webster W. Review of the Internal Revenue Service's Criminal Investigation Division* / William Webster. – Washington, D.C. : Department of the Treasury, Internal Revenue Service. – 1999. – 134 p.
305. *Willingham v. United States*, 289 F.2d 283, 287 (5th Cir.), cert. denied, 368 U.S. 826 (1961).
306. *Written Testimony of the Staff of the Joint Committee on Taxation on the Report of Investigation of Enron Corporation and Related Entities Regarding Federal Tax and Compensation Issues, and Policy Recommendations*. Presented by Lindy L. Paull, Chief of Staff of the Joint Committee on Taxation // *Senate Committee on Finance*. – February 13, 2003. – JCX-10-03. – 36 p.