

УДК 343.35:336.221.26

В.О. Навроцький,
доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент Академії правових наук України
З.А. Загиней,
кандидат юридичних наук, доцент

ОКРЕМІ ПРОБЛЕМИ СПІВВІДНОШЕННЯ НОРМ КРИМІНАЛЬНОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОДЕКСІВ УКРАЇНИ ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ДОХОДІВ

Розглядаються проблеми невідповідності норм податкового та кримінального законодавства України щодо оподаткування кримінальних доходів. Запропоновано відповідні зміни до ПК України, які враховують положення КК України.

Ключові слова: протидія корупції; оподаткування; кримінальні доходи; викрадення; скарб, не зданий державі згідно із законом; хабар; неправомірна вигода.

Рассматриваются проблемы несоответствия норм налогового и уголовного законодательства Украины в части налогообложения криминальных доходов. Предложены соответствующие изменения в НК Украины, учитывающие положения УК Украины.

Ключевые слова: противодействие коррупции; налогообложение; криминальные доходы; похищение; клад, не сданный государству согласно закону; взятка; неправомерная выгода.

Paper deals with the problem of non-compliance with the tax and criminal laws of Ukraine regarding the taxation of criminal proceeds. Several changes to the Tax Code of Ukraine, taking into account the dispositions of the Criminal Code of Ukraine are stated.

Keywords: fight against corruption; taxation; criminal proceeds; abduction; treasure, not handed over to the state according to law; bribe; improper benefits.

Корупція в Україні набула ознак системного явища, яке поширює свій негативний вплив на всі сфери суспільного життя, дедалі глибше укорінюючись у повсякденному житті як основний, швидкий та найбільш дієвий протиправний засіб вирішення питань, досягнення певних цілей. Масштаби поширення корупції загрожують національній безпеці України. Це потребує негайного вжиття системних та послідовних заходів, які мають комплексний характер [1].

Принцип комплексності протидії корупції передбачає органічне поєднання стратегічних і тактичних завдань, профілактичних (соціального, політичного, еко-номічного, організаційно-управлінського, правового, соціально-психологічного та іншого характеру), адміністративних, оперативно-розшукових, процесуальних, репресивних та інших заходів, які здійснюються у різних соціальних сферах різними суб'єктами, з визначенням пріоритету профілактичних заходів загально-соціологічного і спеціально-кримінологічного характеру. Одним із важливих заходів протидії корупції є створення належного механізму реалізації положень Податкового кодексу України (*ПК України*) щодо оподаткування коштів або майна, які було отримано особою як неправомірна вигода або які було викрадено.

Відповідні питання стали ще більш актуальними у зв'язку з прийняттям Закону України від 27 березня 2014 року № 1166-VII “Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні” [2]. Прийняття цього закону було обумовлено, зокрема, необхідністю збільшення надходжень до бюджетів. Одним із джерел наповнення бюджету є сплата податків з доходів, які були отримані особою у вигляді коштів або майна (нематеріальних активів), отриманих платником податку як хабар, викрадених чи знайдених як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання.

В Україні проблема кримінальної відповідальності за злочини, пов'язані з оподаткуванням, була предметом дослідження П.П. Андрушка, П.С. Берзіна, Л.П. Брич, П.Т. Геги, Д.І. Голосніченка, Н.О. Гуторової, О.О. Дудорова, Р.Ю. Гревцової, Я.М. Кураш, М.С. Міщука, Р.А. Мойсика, В.В. Молодика, В.О. Навроцького, В.О. Останіна, Ю.М. Сухова, М.І. Хавронюка та інших науковців. Окремі з них торкаються й проблеми оподаткування кримінальних доходів України. Однак питання співвідношення норм податкового та кримінального законодавства України в цій частині залишається ще малодослідженим та не знайшло свого комплексного вирішення у теорії кримінального права України.

Метою статті є визначення співвідношення норм Кримінального кодексу України (*КК України*) та ПК України щодо оподаткування кримінальних доходів.

О.О. Дудоров зазначає, що кримінально-правова оцінка ухилення від сплати податків із нелегальних доходів має похідний характер; за своєю галузевою належністю дискусійна проблема оподаткування зазначених доходів є не стільки кримінально-правовою, скільки фінансово-правовою [3, с. 13]. Погодимось з цією точкою зору. Однак зауважимо, що норми податкового законодавства не можуть належно застосовуватися без урахування тих змін, які відбулися у кримінальному законодавстві України. У цій частині норми КК України та ПК України характеризуються наявністю системоутворюючих ознак. Нормативний матеріал однієї галузевої приналежності в разі “імплантації” в норму іншої галузі права стає елементом її системи. Сукупність усіх правових норм, які таким чином “імплантовані” в галузь права, утворює його нормативну інфраструктуру. Ця обставина має безпосереднє значення для реалізації закону в правомірній поведінці або у правозастосуванні [4, с. 50]. Чим ближчими за сферами прояву є відносини, що регулюються, тим більш тісним є зв'язок регулюючих приписів. При цьому необхідна внутрішня узгодженість норм різних галузей права.

Більшою мірою кримінально-правові норми залежать від регулятивного законодавства. Зміни в ньому повинні братися до уваги при кваліфікації тих кримінальних правопорушень, які характеризуються змішаною протиправністю. Однак у випадку оподаткування кримінальних доходів маємо іншу ситуацію. Кримінально-правові норми повинні враховуватися при нормативному регулюванні відповідного порядку оподаткування таких доходів у КК України. Тобто існують системоутворюючі зв'язки норм кримінального та податкового права у відповідній частині. Тому визначення співвідношення норм КК України та ПК України слугує термінологічній досконалості цих кодексів, які можуть бути належною основою протидії корупції щодо оподаткування кримінальних доходів.

В Україні оподаткування таких доходів було введено 1 січня 2004 року після набрання чинності Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року № 889-IV [5]. У ст. 4 цього закону передбачався порядок визначення загального місячного оподаткованого доходу, до якого

включалися кошти або майно (немайнові активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, підтверджених обвинувальним вироком суду, незалежно від призначеної ним міри покарання.

Цей закон України перестав діяти у зв'язку з прийняттям ПК України, який набрав чинності 1 січня 2011 року. У ньому фактично було відтворено відповідне положення Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб". Згідно з п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164 ПК України до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються, зокрема, кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання.

Проаналізувавши п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164 ПК України, звернемо увагу на декілька проблемних питань щодо відсутності належних системоутворюючих зв'язків між регулятивними нормами податкового законодавства та охоронними кримінально-правовими нормами щодо оподаткування кримінальних доходів. Вони, на нашу думку, зумовлюють труднощі в реалізації норм податкового законодавства, а в деяких випадках унеможливають їх застосування на практиці.

Найбільшою системоутворюючою вадою, яка свідчить про відсутність комплексного підходу законодавця у процесі законотворчої діяльності є наявність у п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164 ПК України терміна "хабар". Він не використовується у КК України у зв'язку з прийняттям низки законів України. Насамперед, це Закон України від 7 квітня 2011 року № 3207-VI "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення" [6], відповідно до якого термін "хабар" було вилучено з тексту КК України частково. Він залишився криміноутворюючою ознакою злочинів у сфері службової діяльності, передбачених у ст.ст. 368, 369 та 370 цього Кодексу. Водночас у КК України щодо "хабарництва" у приватному секторі (ст.ст. 368-3 та 368-4) і зловживання впливом (ст. 369-2) було вжито термін "неправомірна вигода". Він також був запроваджений і в термінологічне поле Кодексу України про адміністративні правопорушення (ст.ст. 172-2 та 172-3). В Оціночному звіті по Україні Інкримінації (ETS 173 і 191, GPC 2) (Тема I) було зазначено, що GET занепокоєна використанням різних понять у КК України. Була підкреслена важливість використання у ньому одних і тих самих базових понять заради узгодженості, чіткості і правової безпеки держави (п. 64) [7]. Ураховуючи цю рекомендацію, Законом України від 18 квітня 2013 року № 221-VII "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо приведення національного законодавства у відповідність із стандартами Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією" [8] з термінологічного поля КК України вже остаточно було вилучено термін "хабар". Відмова від нього мала б бути системною. Однак цього не відбулося. Єдиним актом, де й до сьогодні використовується термін "хабар", є ПК України. Причина цього, на нашу думку, криється у відсутності належної правової бази здійснення моніторингу законодавства України, у доктринальній нерозробленості відповідних питань. Адже здійснення моніторингу законодавства має, зокрема, прогнозувати шляхи вдосконалення законотворчої діяльності в Україні (у тому числі з урахуванням системоутворюючих ознак різних галузей права). Наявність таких недоліків зумовлює неефективність нормативно-правових актів, у результаті чого в процесі реалізації нормативних приписів не досягається мета правового регулювання відповідного кола суспільних відносин.

Таким чином, виникає питання про те, чи можуть застосовуватися норми ПК України щодо оподаткування тих доходів, які були одержані як хабар. Використовуючи логічні операції порівняння та абстрагування, можна зробити висновок, що після вилучення з термінологічного поля КК України терміна “хабар” поняття, яке ним позначалося, не перестало існувати. Воно одержало знакове позначення терміном “неправомірна вигода”. Цей термін має ширший зміст ніж термін “хабар”. Адже хабар традиційно тлумачився як предмет, який має виключно майновий характер [9]. Тоді як неправомірна вигода – це грошові кошти або інше майно, переваги, пільги, послуги, нематеріальні активи, які обіцяють, пропонують, надають або одержують без законних на те підстав [10]. Зауважимо, що відмова від терміна “хабар” була поспішною та необдуманною. Оскільки це поняття мало виключно судове та доктринальне тлумачення, а законодавчо його зміст не визначався. Тим більше у Конвенції ООН проти корупції термін “хабар” використовується [11]. Тому, на нашу думку, більш обґрунтовано було б залишити термін “хабар” у законодавстві України, надавши йому більш широкого змісту.

Однак наявність у КК України терміна “неправомірна вигода” (ст.ст. 354, 368, 368-2, 368-3, 369-2), а в ПК України терміна “хабар” (п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164) викликає труднощі зі встановленням переліку тих злочинів, в результаті вчинення яких особа отримує кримінальні доходи та які підлягають оподаткуванню. У зв'язку з цим, можна констатувати фактичну відмову від застосування відповідних податкових норм. Тому й потрібно привести у відповідність термінологію КК України та ПК України в цій частині. Оскільки законодавець визнав пріоритет терміна “неправомірна вигода” перед терміном “хабар”, то очевидно в п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164 ПК України необхідно вжити термін “неправомірна вигода”. Хоча, як зазначалося вище, ми віддаємо перевагу терміну “хабар”.

Другим недоліком норми податкового права, на нашу думку, є те, що відповідно до п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164 ПК України до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються також викрадені кошти або майно (нематеріальні активи). Виникає закономірне питання про те, доходи від вчинення яких злочинів можуть включатися до такого оподатковуваного доходу платника податку.

Для встановлення кола цих злочинів можна використати буквально тлумачення кримінально-правових норм. При цьому потрібно враховувати, що об'єктом оподаткування визнаються викрадені кошти або майно. З цього формулювання зробимо такі висновки: 1) у диспозиції статті Особливої частини КК України суспільно небезпечне діяння повинно позначатися законодавцем терміном “викрадення”; 2) викрадення має стосуватися виключно коштів або майна (матеріальних активів); 3) викрадення повинно характеризуватися ознаками, що виділяються в теорії кримінального права та правозастосовній практиці.

Термін “викрадення” (коштів або майна (матеріальних активів) з урахуванням зазначених вище критеріїв використовується законодавцем у диспозиціях ч.ч. 5–7 ст. 158, ст.ст. 185, 186, 188-1, 262, 308, 312, 313, 367, 410, 432 КК України.

Більшість науковців пов'язують викрадення з вилученням, яке припускає протиправне захоплення майна, виведення його із володіння власника поза його волею, проти або без його згоди [9, с. 30, 104]. Так, на думку В.Г. Кундеуса, за умови викрадення майно фізично переміщується із володіння потерпілого в незаконне володіння викрадача проти волі власника чи іншого володільця, при цьому він відносить до викрадення і ті склади злочинів, у яких суспільно

небезпечне діяння описане як заволодіння [13, с. 153–154]. Н. Антонюк також вважає, що суспільно небезпечне діяння у викраденні полягає у вилученні рухомої речі [14, с. 280]. Враховуючи таке розуміння поняття “викрадення”, науковці роблять висновок, що вилучення майна характерне лише для крадіжки, грабежу та розбою. Зокрема, цієї думки дотримуються Н. Антонюк [14, с. 280], В.О. Владимиров, Ю.І. Ляпунов [15, с. 94].

На думку О.В. Вознесенської, “суть викрадення як форми розкрадання полягає у тому, що майно вилучається, захоплюється безпосередньо винною особою, виводиться нею із володіння потерпілого і фізично переміщується у незаконне володіння винної особи проти волі власника чи іншого володільця. До того ж предметом викрадення може бути лише рухоме майно чи інші предмети спеціального призначення” [16, с. 435].

Однак не всі злочини, об’єктивна сторона яких описується законодавцем з використанням терміна “викрадення”, можуть виступати предикатним злочином для утворення кримінальних доходів, на які може нараховуватися податок відповідно до законодавства України.

Так, з цього переліку необхідно вилучити злочин, передбачений ст. 188-1 КК України “Викрадення електричної або теплової енергії шляхом її самовільного використання”. На нашу думку, суспільно небезпечне діяння в цьому складі злочину помилково описується за допомогою терміна “викрадення”. Адже діяння, передбачені у відповідній нормі, не відповідають поняттю “вилучення”, яке, як ми зазначали вище, є ключовим для встановлення значення терміна “викрадення”. Очевидно, що суспільно небезпечне діяння у складі злочину, передбаченого статтею 188-1 КК України, може бути вчинено шляхом самовільного використання електричної або теплової енергії, як це зазначено у диспозиції ч. 1 цієї статті.

Також з визначеного переліку необхідно вилучити злочини, передбачені ч.ч. 5-7 ст. 158 та ст. 357 КК України, оскільки виборчі документи, документи, штампи, печатки не мають мінової та споживчої вартості. А її встановлення, як зазначається у науковій літературі, є обов’язковим для констатації викрадення майна.

Отже, здійснюючи буквальне тлумачення законодавчого положення п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164 ПК України “викрадені кошти або майно (нематеріальні активи)”, робимо висновок, що вони можуть бути одержані особою в результаті вчинення злочинів, передбачених ст.ст. 185, 186, 187, 262, 308, 312, 313, 410, 432 КК України. Адже об’єктивна сторона саме цих злочинів відповідає тим критеріям викрадення, які ми наводили вище.

Як правильно зазначають автори огляду матеріалу про злочинні доходи як об’єкт оподаткування, “... ця вибірковість у плані визначення кола діянь, вчинення яких може впливати на розмір оподатковуваного доходу фізичної особи, пояснюється не стільки усвідомленим прагненням законодавця, скільки віддаленістю від кримінально-правової проблематики осіб, які розроблювали і ухвалювали Закон від 22 травня 2003 р.” [17] (а в нашому випадку – ПК України).

Аналізуючи норми податкового законодавства України, які стосуються оподаткування нелегальних доходів, робимо висновок, що законодавець, очевидно, мав на меті включити в об’єкт оподаткування не лише ті кошти або майно, які були викрадені, а й ті, якими особа незаконно заволоділа в будь-який спосіб, передбачений КК України. Так, окрім викрадення та заволодіння, у цьому кодексі передбачена відповідальність за привласнення майна, його розтрату, вимагання, шахрайство, заволодіння шляхом зловживання службовим становищем, заповідання майнової шкоди. Тому викраденими коштами або майном (немате-

ріальними активами) як об'єктом оподаткування можна вважати відповідні кошти або майно, отримані винуватими в результаті вчинення злочинів, передбачених статтями 185, 186, 187, 189, 190, 191, 192, 262, 289, 308, 312, 313, 410 КК України. Очевидно, що саме з цього переліку необхідно виходити, здійснюючи тлумачення поняття “викрадені кошти або майно (нематеріальні активи)” як об'єкт оподаткування.

По-третє, пряма вказівка в п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164 ПК України на скарб унеможливує включення до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку знайдене майно або майно, яке випадково опинилося в нього, яке має особливу історичну, наукову, художню чи культурну цінність. Адже у ст. 193 КК України це самостійні предмети злочину. Тому, на нашу думку, п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164 ПК України необхідно доповнити вказівкою на знайдене майно або майно, яке випадково опинилося в платника податку, яке має особливу історичну, наукову, художню чи культурну цінність.

О. Печений вбачає нелогічність законодавчого положення у п.п. 4.2.16 п.4.2 ст. 4 Закону від 22 травня 2003 року (аналогічне положення п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164 ПК України) у тому, що ця норма пов'язує оподаткування скарбу з тим, чи підлягає він здаванню державі. “Адже у будь-якому випадку скарб як певна цінність в економічному розумінні утворює дохід у особи, яка його знайшла” [18, с. 114]. На нашу думку, вказівка законодавця на те, що об'єктом оподаткування є скарб, не зданий державі згідно із законом, є логічною (принаймні з точки зору кримінального права). Адже всі предикатні діяння, в результаті вчинення яких утворюються кримінальні доходи, законодавець пов'язує саме з ознаками злочину.

Відповідні проблемні питання можуть бути усунуті лише шляхом внесення змін до ПК України. Враховуючи наведене вище, пропонуємо викласти в новій редакції п. 164.2.12 ч. 164.2 ст. 164 ПК України:

“164.2.12. грошові кошти або інше майно, нематеріальні активи, отримані платником податку як неправомірна вигода, викрадені, привласнені або якими особа незаконно заволоділа чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, або знайдене майно чи майно, яке випадково опинилося в нього, яке має особливу історичну, наукову, художню чи культурну цінність...”.

Такі зміни податкового законодавства, насамперед, спрямовані на уніфікацію термінологічного поля КК України та ПК України, а також можуть слугувати ефективною нормативною основою для оподаткування нелегальних доходів в Україні, а отже, для протидії корупції. Наша пропозиція не претендує на універсальність. Однак може слугувати базою для подальших наукових досліджень встановлення порядку оподаткування кримінальних доходів та вдосконалення відповідних положень ПК України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національна антикорупційна стратегія на 2011–2015 роки, затв. Указом Президента України від 21 жовтня 2011 року № 1001/2011 // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 199.
2. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : Закон України від 27 березня 2014 року № 1166-VII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2014. – № 20–21. – Ст. 745.
3. Дудоров О.О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування в Україні : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.08 / О.О. Дудоров. – К., 2007. – 26 с.
4. Пикуров Н.И. Уголовное право в системе межотраслевых связей : монография / Н.И. Пикуров. – Волгоград : ВЮИ МВД России, 1998. – 220 с.
5. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22 травня 2003 року № 889-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – № 37. – Ст. 308.

6. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення : Закон України від 7 квітня 2011 року № 3207-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 41. – Ст. 414.
7. Оціночний звіт по Україні Інкримінації (ETS 173 і 191, GPS 2) (Тема I) Третього раунду оцінювання, затверджений GRECO на 52-му Пленарному засіданні (Страсбург, 17-21 жовтня 2011 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://komitet.in/wp-content/uploads/2011/11/Greco-Eval-III-Rep-_2011_-1E-Theme-I-_Ukr_.pdf. – Заголовок з екрану.
8. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо приведення національного законодавства у відповідність із стандартами Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією : Закон України від 18 квітня 2013 року № 221-VII // Голос України. – 2013. – 17 травня.
9. Про судову практику у справах про хабарництво : постанова Пленуму Верховного Суду України від 26 квітня 2002 року № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0005700-02>. – Заголовок з екрана.
10. Про засади запобігання і протидії корупції : Закон України від 7 квітня 2011 року № 3206-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3206-17>. – Заголовок з екрану.
11. Конвенція ООН проти корупції від 31 жовтня 2003 року // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2007. – № 49. – Ст. 496.
12. *Владимиров В.А.* Квалификация похищений личного имущества / В.А. Владимиров. – М. : Юридическая литература, 1974. – 208 с.
13. *Кундеус В.Г.* Кримінально-правова характеристика викрадення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / В.Г. Кундеус. – Х., 2004. – 198 с.
14. *Антонюк Н.* “Розкрадання” та “викрадення” : співвідношення понять / Н. Антонюк // Проблеми державотворення і захист прав людини : матеріали XVIII регіональної наук.-практ. конф. (м. Львів, 26–27 січня 2012 р.). – Л., 2012. – С. 278–280.
15. *Владимиров В.А.* Ответственность за корыстные посягательства на социалистическую собственность / В.А. Владимиров, Ю.И. Ляпунов. – М. : Юридическая литература, 1986. – 224 с.
16. *Вознесенська О.В.* Співвідношення понять “розкрадання”, “викрадення”, “грабіж” / О.В. Вознесенська // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2013. – № 1. – С. 431–438.
17. Злочинні доходи як об’єкт оподаткування (огляд матеріалу) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://yuricom.com/ua/yuridichnyi_visnyk_ukrainy/overview/?id=3469. – Заголовок з екрану.
18. *Печений О.* Деякі проблеми застосування аналогії в цивільному праві / О. Печений // Вісник Академії правових наук України. – 2007. – № 2. – С. 109–119.

Отримано 15.09.2014