



УДК 343.50

КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВЕ ЗНАЧЕННЯ ВІДМЕЖУВАННЯ УМИСНОГО ТА НЕУМИСНОГО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Присвячена теоретичним і прикладним проблемам протидії ухиленню від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Проаналізовано суспільну небезпеку цього злочину, визначено його місце в системі Особливої частини Кримінального кодексу України. Визначено елементи складу злочину, який передбачає відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Розроблено пропозиції щодо удосконалення Кримінального кодексу України.

Ключові слова: податки, збори, обов'язкові платежі, ухилення, вина.

Конституцією України визначено, що Україна є демократичною, соціальною та правовою державою. Людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави.

Втілення в життя зазначених приписів неможливе без належного фінансового забезпечення механізму державного управління. Податки є одним із найважливіших видів державних доходів, що їх одержує держава на підставі своїх владних повноважень для виконання властивих їй функцій. Відповідно охорона податкової системи залишається однією із основних напрямків внутрішньої діяльності держави.

Ст. 67 Конституції України передбачає обов'язок кожної особи сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом. При цьому держава не спроможна забезпечити своєчасну сплату податкових внесків у повному обсязі лише за допомогою методу переконання, а система оподаткування не здатна ефективно працювати без інституту відповідальності і, зокрема, без належної кримінально-правової охорони.

Чинним кримінальним законодавством встановлено відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України). Злочинне ухилення від сплати обов'язкових платежів, які входять до системи оподаткування, за що ст. 212 та деякими іншими нормами КК України передбачає кримінальну відповідальність, грубо ігнорує вказаний конституційний обов'язок, в якому втілено публічний інтерес всіх членів суспільства і сумлінне виконання якого справедливо визнається однією з необхідних умов існування соціуму.

Кримінальний кодекс України вперше в історії національного кримінального права дає законодавче визначення поняття вини. Визначена у ст. 23 КК України норма-дефініція системно зв'язана з положеннями інших кримінально-правових норм, для багатьох з яких вона повинен бути своєрідним загальним орієнтиром.

Таким чином, наука кримінального права має сформулювати теоретично обґрунтовані і практично прийнятні рекомендації щодо розуміння змісту ст. 23 КК України, а також визначити, наскільки цей зміст узгоджується з розумінням вини в межах кримінальної відповідальності за податкові злочини. Однак, законодавчі визначення прямого і непрямого умислу не беруть до уваги своєрідність психічного



ставлення у разі вчинення діянь, описаних нормами КК із бланкетними диспозиціями, якщо особа не усвідомлює регулятивну наповнюваність відповідної кримінально-правової заборони, як це має місце у випадку статті ст. 212 КК України.

Проблема податкових порушень та правозастосовна практика ускладнюється тим, що інколи порушення вчиняються внаслідок зловживання законодавством, а інколи — неправильним застосуванням законів без умислу на це.

Актуальною проблемою в межах дослідження цієї теми є визначення особливостей вини суб'єкта злочину та її значення для кваліфікації протиправного діяння у формі ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Рівень наукових досліджень сфери правового регулювання відповідальності за податкові злочини залишається у вітчизняній юридичній науці недостатньо адекватним потребам суспільної практики. Серед праць авторів, які торкаються проблематики кримінальної відповідальності за злочини у сфері оподаткування, можна назвати дисертаційні дослідження Р. Ю. Гревцова "Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні" (2003 р.); В. О. Останіна "Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів" (2004 р.); О. О. Дудорова "Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України" (2007 р.) та Д. В. Каменського на тему: "Кримінальна відповідальність за податкові злочини за федеральним законодавством США" (2010 р.).

На жаль, сучасні дослідження у недостатній мірі торкаються проблем суб'єктивної сторони злочинів у сфері податкових відносин, особливо у контексті невідповідності законодавчої оцінки суспільної небезпеки умисного ухилення від сплати податкових платежів та несплати їх через необережність.

У результаті дослідження спробуємо проаналізувати проблеми визначення форми вини, що виникають у процесі правозастосування норм щодо кримінальної відповідальності за вчинення податкових правопорушень, шляхом застосування методу компаративіського аналізу проаналізуємо досвід зарубіжного законодавства щодо кримінальної відповідальності за несплату податків та запропонуємо власне бачення нормативно-правових конструкцій вдосконалення нормативного регулювання відповідальності за ухилення від сплати податків.

Однією з найбільш довгоочікуваних новацій національної правової системи став Податковий кодекс України. У ст. 16 (Обов'язки платника податків) серед іншого закріплено імперативні вимоги платника податків вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів, подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів, та найважливіше, — сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи. Кримінальна відповідальність за податкові злочини запроваджувалася у межах національної правової системи відповідно до історичних змін характеру соціально-економічних умов життя суспільства.

Кримінальна відповідальність за правопорушення окремо у сфері оподаткування була спеціально запроваджена у 1986 році і встановлювалася за ухилення від подання декларації про доходи, вчинене протягом року після накладання відповідного адміністративного стягнення (тобто з врахуванням преюдиційного факту). Законом України від 28 січня 1994 р. ст. 148¹ КК України 1960 р., що передбачала відповідальність за таке діяння, була виключена з Кримінального кодексу України. У подальшому КК України було знову доповнено нормою, яка передбачала кримінальну відповідальність за податкові правопорушення. Так, ст. 148² КК України, введеною Законом України від 26 січня 1993 р., було криміналізовано ухилення від сплати податків з підприємств і організацій, вчинені службовими особами цих суб'єктів. Закон України від 5 лютого 1997 р. виклав ст. 148² КК України 1960 р. у новій редакції. Ця редакція розширила коло суб'єктів



складу злочину на фізичних осіб — платників податків, зборів інших обов'язкових платежів; внесла уточнення щодо предмета злочину; запровадила диференціацію відповідальності суб'єктів залежно від суми несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів; доповнила перелік кваліфікуючих ознак складу злочину такою ознакою, як вчинення його за попереднім зговором групою осіб тощо.

Згідно з чинним КК України 2001 року запроваджена кримінальна відповідальність за вчинення податкових злочинів за ст.ст. 192, 211, 212, 216, 222, 364, 365 та 367 КК України. Безпосередньо у ст. 212 КК України встановлено кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів інших обов'язкових платежів. Аналіз правових норм, які складають основу теоретичної сукупності "податкових злочинів", доводить, що однією з найбільших проблем кримінального права залишається кваліфікація суміжних складів злочинів. Справа в тому, що ухилення від сплати податків, якщо воно вчиняється службовою особою, формально утворює один із складів злочинів у сфері службової діяльності. При цьому за практикою, що склалася, ст. 212 КК України, якою передбачається кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, визнається спеціальною нормою щодо кримінально-правових норм, якими передбачається відповідальність за злочини у сфері службової діяльності. Відповідно вчинене службовими особами ухилення від сплати податків не вимагає додаткової кваліфікації як злочин у сфері службової діяльності. Така практика, на думку автора, є абсолютно правильною, оскільки в диспозиції ст. 212 КК службові особи вказані як суб'єкти злочину, що свідчить про те, що ця норма включає ухилення від сплати податків, вчинене службовою особою. Проте в деяких випадках питання про те, чи необхідно кваліфікувати вчинене службовими особами ухилення від сплати податків як злочин у сфері службової діяльності, є далеко неоднозначним.

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів встановлена ст. 212 КК України, яка передбачає покарання за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування, таких осіб: службових осіб підприємств незалежно від форми власності; осіб, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; будь-яких інших осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі.

За ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів притягуються до відповідальності лише ті працівники управлінської сфери юридичних осіб, які, здійснюючи організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції, виконують обов'язки з ведення та оформлення звітної документації про фінансово-господарську діяльність підприємств і подання цієї документації до податкових та інших фіскальних органів (керівники підприємств, заступники керівників підприємств, головні (старші) бухгалтери, заступники головних (старших) бухгалтерів, інші працівники бухгалтерій, які виконують функції головного (старшого) бухгалтера).

Ті працівники підприємств, функціональні обов'язки яких так чи інакше пов'язані з фінансовою і податковою документацією, але на яких не покладено відповідальність за фінансову діяльність юридичної особи загалом та забезпечення сплати нею податків, зборів чи інших обов'язкових платежів, за наявності певних підстав можуть притягуватися до відповідальності лише як пособники у злочині.

Подія злочину, передбаченого ст. 212 КК України, має місце лише за сукупності таких обов'язкових умов: не сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі входять до системи оподаткування і введені в установленому законом порядку; об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом; платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законом; механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування.



Обов'язковою ознакою суб'єктивної сторони складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є вина у формі умислу, а тому несплата податків без наявності умислу не утворює складу цього злочину. Та якщо розмір податків, які не надійшли до бюджету при несплаті податків без наявності умислу, складає не менше ста встановлених законодавством неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, такі дії формально утворюють склад злочину, передбаченого ст. 367 КК України (“Службова недбалість”).

На необхідність розмежовувати ухилення від сплати податків і несвоєчасну їх сплату за відсутності умислу на несплату вказав Пленум Верховного Суду України у п. 4 своєї Постанови від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів”. Згідно з цим пунктом особа, яка не мала наміру ухилитися від сплати податків, а не сплатила їх із інших причин, може бути притягнута лише до встановленої законом відповідальності за порушення податкового законодавства, пов'язані з обчисленням і сплатою цих платежів. На превеликий жаль, у Постанові немає роз'яснення, чи повинна така особа, якщо вона є службовою особою, притягатися до кримінальної відповідальності за службову недбалість згідно із ст. 367 КК України.

Зазначений приклад дозволяє привернути увагу до проблеми необхідності остаточного вирішення принципового питання про притягнення осіб до кримінальної відповідальності за необережну несплату податків. З точки зору застосування ст. 212 КК України, О. О. Дудоров зазначає, що у особи, винної у передбаченому цією статтею умисному злочині, має бути усвідомлена можливість зіставити свою поведінку з вимогами як кримінального, так і податкового закону, тобто усвідомлення суспільної небезпеки діяння як легальна характеристика умислу є похідним (вторинним) від розуміння відповідним суб'єктом податкової протиправності своєї поведінки. Незнання податкового закону або помилкове його застосування, виключаючи умисел, за наявності до цього підстав може розглядатись як вияв необережної форми вини (злочинна недбалість) у поведінці платника податків чи його службової особи [1, с. 28].

Втім, як і до набрання чинності Кримінальним кодексом України 2001 р., за таких умов має місце явна невідповідність законодавчої оцінки ступеня суспільної небезпеки умисної та необережної несплати обов'язкових внесків.

Так, відповідно до ч. 1 ст. 212 КК України умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, яке призвело до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у сумі, що в тисячу і більше разів перевищує установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, карається штрафом або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років. У той же час згідно з ч. 2 ст. 367 КК України ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у сумі, що в двісті п'ятдесят і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян, яке сталося внаслідок необережності відповідної службової особи, тягне за собою позбавлення волі на строк від двох до п'яти років та додаткові покарання.

На практиці ст. 367 КК України досить часто використовується слідчими податкової міліції для перекваліфікації протиправних діянь винної особи у зв'язку з відсутністю достатніх доказів умисної форми вини діянь службових осіб платників податків, попередньо кваліфікованих за ст. 212 КК України. Більше того, непоодинокими є випадки винесення судами обвинувальних вироків, згідно з якими службові особи притягалися до кримінальної відповідальності за ст. 367 КК України за несплату податків, вчинену без наявності умислу.

Як вбачається з викладеного, судовою практикою підтримується підхід, за яким вчинена службовою особою несплата податків без наявності умислу є злочином і повинна кваліфікуватися як злочинна недбалість за ст. 367 КК України. На нашу



думку, такий підхід є неправильним. Очевидно, що відповідність злочину й покарання відсутня, коли за один і той самий злочин, вчинений з необережною формою вини (нижчий рівень суспільної небезпеки), передбачається суворіше покарання, ніж за цей самий злочин, вчинений з умисною формою вини (вищий рівень суспільної небезпеки).

Враховуючи вищевикладене, кваліфікація несплати податків без наявності умислу як службової недбалості не узгоджується з вимогою відповідності злочину й покарання, а відтак, є порушенням принципів правової держави.

Яким же чином вийти з проблемної ситуації? Одним з таких рішень є пропозиція доповнення КК України нормою, яка б передбачала відповідальність за діяння, пов'язані з необережною несплатою податків [2, с. 3]. Іншою є думка Н. О. Гуторової, яка пропонує доповнення ст. 367 КК частиною 3 такого змісту: “ця стаття не застосовується до діянь, умисне вчинення яких не тягне за собою кримінальної відповідальності за цим кодексом. Покарання за службову недбалість не може бути призначено більш суворо, ніж передбачене за таке ж діяння, вчинене умисно” [3, с. 271–272].

На наш погляд, необхідно зауважити інший, більш конструктивний підхід, який може зняти проблеми співвідношення умисного та неумисного ухилення від сплати податків.

У цьому контексті є показовим приклад ст. 219 “Ухилення від сплати податків” КК Литовської Республіки. Зокрема у ч. 1 цієї статті йдеться про таке: “Той, хто після надання декларації вчасно не вніс нарахованого податку за нею після нагадування уповноваженого державного органу про обов'язок уплатити податок, карається ...” [4]. Рисою, яка заслуговує на запозичення, є посилення “... після нагадування уповноваженого державного органу про обов'язок уплатити податок ...”, що демонструє значний попереджувальний ефект та унеможливорює неумисне ухилення від сплати податків.

Таким чином, підсумовуючи наголосимо на таких принципових положеннях:

1. Нормативне регулювання суб'єктивного елементу притягнення до кримінальної відповідальності у національній кримінально-правовій системі вимагає свого удосконалення.

2. З метою подолання суперечливості у випадках несплати податків без наявності умислу та за відсутності преюдиційності у застосуванні норм кримінального права можливо удосконалити конструкцію диспозиції ч. 1 ст. 212 КК України, доповнивши її словами “... після попередження уповноваженого державного органу про обов'язок сплатити податок ...”.

Наведене вище свідчить про необхідність удосконалення кримінального законодавства, спрямованого на боротьбу із злочинами у сфері оподаткування. Це вимагає теоретичного осмислення шляхів удосконалення чинного кримінального закону та вироблення практичних рекомендацій, які відповідали б вимогам комплексності та системності законодавства, що встановлює юридичну відповідальність за протиправні діяння, пов'язані з оподаткуванням.

Список використаних джерел

1. Дудоров, О. О. Проблеми кримінальної відповідальності за необережну несплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів [Текст] / О. О. Дудоров // Кримінальний кодекс України 2001 року: проблеми застосування і перспективи удосконалення : матеріали міжнародної науково-практичної конференції [13–15 квітня 2007 р.]. — Львів, 2007. — Частина 1. — С. 27–32.
2. Молодик, В. В. Кримінологічні та кримінально-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 “Кримінальне право і кримінологія; кримінально-виконавче право” / В. В. Молодик — Х., 1999. — 21 с.



3. *Гуторова, Н. О.* Кримінальна правова охорона державних фінансів України [Текст] : [монограф.] / Н. О. Гуторова. — Х. : Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. — 298 с.
4. Уголовный кодекс Литовской республики [Текст] / науч. ред. В. Павилониса ; предисл. Н. И. Мацнева ; вступ. ст. В. Павилониса, А. Абрамвичюса, А. Дракшене [пер. с лит. В. П. Казанскене]. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. — 470 с.

Надійшла до редакції 13.06.2012

Огородник К. Н. Уголовно-правовое значение разграничения умышленного и неосторожного уклонения от уплаты налогов. *Посвящена теоретическим и прикладным проблемам противодействия уклонению от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей. Проанализировано общественную опасность этого деяния, определено его место в системе Особенной части Уголовного кодекса Украины. Выделено элементы состава преступления, предусматривающего уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей. Разработаны предложения направленные на усовершенствование Уголовного кодекса Украины.*

Ключевые слова: налоги, сборы, обязательные платежи, уклонение, вина.

Ohorodnik, K. M. Criminal and Legal Meaning of the Separation of Intentional and Deliberate Evasion in Taxpaying

The article is devoted to the theoretical and practical issues of contraction to evasion in taxpaying, in paying duties and making other obligatory payments. The social danger of this crime has been analyzed. Its place in the system of the Specific Part of the Criminal Code of Ukraine has been defined. The analyses of the components of crime that envisage liability for evasion in taxpaying, in paying duties and making other obligatory payments has been done. The proposals to improve the articles of the Criminal Code of Ukraine have been developed.

Keywords: taxes, duties, obligatory payments, evasion, guilt.

