



К. М. Огороднік,
суддя Рівненського апеляційного
господарського суду

УДК 343.50

КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВИЙ КОМПРОМІС У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЙОГО ЮРИДИЧНІ НАСЛІДКИ

Досліджуються теоретичні і прикладні проблеми застосування кримінально-правового компромісу у сфері оподаткування та його юридичні наслідки. Розглянуто питання використання заохочувальних норм у кримінальному праві. Запропоновано нову редакцію диспозиції ч. 4 ст. 212 Кримінального кодексу України.

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

Кримінальне законодавство України встановлює відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України), що грубо ігнорує конституційний обов'язок сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом. Особливий теоретичний та практичний інтерес викликають сьогодні проблеми застосування кримінально-правового компромісу у сфері оподаткування, передбаченого ч. 4 ст. 212 КК України, та його юридичні наслідки. Сучасний стан розбудови правової держави і формування правової системи характеризується утвердженням пріоритету загальнолюдських цінностей як рушійної сили розвитку соціальних зв'язків на основі компромісу, який завжди сприяв удосконаленню держави і права, відтворенню збалансованого механізму правового регулювання. У юридичній літературі наголошується на тому, що компроміс у суспільних відносинах сприяє їх позитивній синергетиці та стабілізації громадянського суспільства, розповсюдженню демократії, зміцненню законності та правопорядку [1].

Рівень наукових досліджень сфери правового регулювання відповідальності за податкові злочини та застосування кримінально-правового компромісу у сфері оподаткування залишається у вітчизняній юридичній науці недостатньо адекватним потребам суспільної практики. Серед наукових праць авторів, які торкаються проблематики кримінальної відповідальності за злочини у сфері оподаткування та застосування кримінально-правового компромісу у цій сфері, можна назвати дисертаційні дослідження В. М. Вересова "Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (на матеріалах Автономної Республіки Крим)" (1999); В. В. Молодик "Кримінологічні та кримінально-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів" (1999); Т. М. Барабаш "Предмет доказування в кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів" (2002); Р. Ю. Гревцової "Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні" (2003); О. С. Задорожного "Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування" (2005); В. О. Останіна "Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів" (2004); О. О. Дудорова "Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України" (2007) та роботи, присвячені питанням звільнення від кримінальної відповідальності, юридичного



компромісу і застосування заохочувальних кримінально-правових норм, М. М. Новікової (“Юридичний компроміс у механізмі правового регулювання”), П. В. Хряпінського (“Заохочувальні норми у кримінальному законодавстві України”).

Проте, на жаль, сучасні дослідження у недостатній мірі торкаються проблем як теоретичного тлумачення явища кримінально-правового компромісу та його співвідношення з категорією “заохочувальної кримінально-правової норми”, так і питань практичної їх реалізації у контексті особливостей структури вини особи, обвинуваченої в ухиленні від сплати податків.

Сьогодні особливий інтерес викликає наукове тлумачення співвідношення явища кримінально-правового компромісу і заохочувальних кримінально-правових норм, які часто ототожнюються авторами досліджень, питання можливості застосування положень ч. 4 ст. 212 КК України у випадках, якщо особа раніше була судима за ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), та включення у цей процес юридичних осіб (частіше за все мова йде про винні дії їх відповідальних працівників), які повинні бути зобов’язані виконати вимоги щодо сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), а також відшкодувати шкоду, завдану державі їх несвочасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Саме для відповіді на ці гострі питання сучасної кримінально-правової науки нами присвячено цю наукову статтю.

Явище правового компромісу, на жаль, не було достатньо доктринально розроблено у сучасній науковій літературі. У контексті цього особливо відзначається дослідження М. М. Новікової (“Юридичний компроміс як фактор оптимізації механізму правового регулювання”). Автор запропонувала розуміти під юридичним компромісом організаційно-правову форму взаємодії суб’єктів у механізмі правового регулювання, що забезпечується стимулюючо-обмежуючими прийомами, способами та засобами системно-логічного характеру, для створення умов поступливості, неконфліктності, добровільної співпраці, правомобільності механізму правового регулювання, економії юридичної репресії та мінімізації психологічної напруги у правовідносинах [2].

Водночас і поняття “заохочувальні норми” як різновид кримінально-правових норм сьогодні загальновизнане вченими-правниками, знайшли відображення у національному та зарубіжному кримінальному законодавстві. Як справедливо наголошувала з цього приводу І. Л. Марогулова, заохочувальні норми у кримінальному праві покликані стимулювати соціальну переорієнтацію осіб, які вчинили злочини [3, с. 95]. Як зазначає П. В. Хряпінський, стало поширення заохочувальних норм у кримінальному законодавстві України віддзеркалює зміщення акцентів у кримінально-правовій політиці на користь економії засобів репресії, гуманізації кримінальної відповідальності та покарання. Держава виявляє неабияку зацікавленість у розв’язанні кримінально-правових конфліктів у історично природний, добровільний спосіб шляхом значного поширення інститутів звільнення від відповідальності або пом’якшення покарання у випадках добровільної відмови від злочину, примирення винного з потерпілим, відшкодування заподіяної шкоди та інших різновидів позитивної посткримінальної поведінки, особливо у випадках вчинення злочинів невеликої або середньої тяжкості. Заохочувальні норми кримінального законодавства виступають правовою передумовою реалізації позитивного аспекту кримінальної відповідальності. Визначальною рисою цих норм є чітка взаємозалежність між соціально-корисною поведінкою та кримінально-правовим заохоченням. При цьому заохочувальні норми здебільшого торкаються позитивної посткримінальної поведінки особи. Визначений метод заохочення є допоміжним до заборонного методу кримінально-правового регулювання та полягає у системі правового інструментарію (засобів, заходів, прийомів), які стимулюють особу шляхом визначення змісту до правомірної соціально-корисної поведінки та



гарантують застосування з боку держави виключення, звільнення чи пом'якшення кримінально-правового обтяження [4].

Проте у сучасних наукових дослідженнях обидва ці явища, і кримінально-правовий компроміс, і заохочувальні кримінально-правові норми, досить часто ототожнюються авторами, як це робить, наприклад, О. О. Дудоров [5].

Розглянемо, як це впливає на предмет нашого аналізу — диспозицію ч. 4 ст. 212 КК України. Редакція ст. 212 КК України від 5 квітня 2001 р. містить у ч. 4 норму, якою встановлені підстави обов'язкового звільнення від кримінальної відповідальності особи за позитивну посткримінальну поведінку.

Рішення про закриття кримінальної справи може бути прийнято лише після всебічного, повного й об'єктивного дослідження всіх її обставин та оцінки зібраних і перевірених доказів. Спеціальна підстава закриття кримінальної справи, яка передбачена в ч. 4 ст. 212 КК України, належить до nereабілітуючих підстав прийняття такого рішення. Тому необхідно встановити подію і склад злочину, довести вину обвинуваченого у вчиненні податкового злочину, зібрати всі необхідні дані, які підтверджують наявність цієї nereабілітуючої підстави для закриття справи.

Пропозиції щодо цього вже тривалий час обговорюються представниками кримінально-правової науки, які досліджували цей склад злочину. При цьому шляхи розв'язання проблеми втілення заохочувальної норми вбачалися ними дещо порізнному.

Проте необхідно зауважити на одному досить принциповому моменті. Так, для застосування ч. 4 ст. 212 КК України не вимагається, щоб особа, яка вчинила ухилення від оподаткування, сприяла розкриттю і розслідуванню злочину, а також щиросердно покаялась у вчиненому. У цьому можна побачити певну законодавчу невідповідність між тлумаченням явища кримінально-правового компромісу та поняття заохочувальної норми, яка передбачає позитивну посткримінальну поведінку особи. Найбільш глибокий аналіз цієї проблеми міститься у дисертаційному дослідженні В. Останіна, який намагався дати оцінку співвідношенню звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку з дійовим каяттям (ст. 45 КК України) та положеннями ч. 4 ст. 212 КК України. Як наголошував В. Останін: "Відповідно до ст. 45 КК "особа, яка вперше вчинила злочин невеликої тяжкості, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона після вчинення злочину щиро покаялася, активно сприяла розкриттю злочину і повністю відшкодувала завдані нею збитки або усунула заподіяну шкоду". Оскільки санкції ч.ч. 1 та 2 ст. 212 КК України взагалі не передбачають покарання у вигляді позбавлення волі, то передбачені ними злочини належать до злочинів невеликої тяжкості. І лише злочин, передбачений ч. 3 ст. 212 КК України, належить до тяжких, бо він передбачає покарання у вигляді позбавлення волі від 5 до 10 років, але на нього не поширюється заохочувальна норма.

Відтак умови звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку з дієвим каяттям особи, що передбачені ст. 45 КК України, майже повністю збігаються з умовами звільнення від кримінальної відповідальності за заохочувальною нормою, що передбачена ч. 4 ст. 212 КК України: обидві норми вимагають, щоб злочин було вчинено вперше; вчинений злочин має бути невеликої тяжкості; особа відшкодовує завдані збитки та усуває спричинену шкоду" [6, с. 127].

Також сьогодні законодавець не вимагає, щоб умовою звільнення особи від кримінальної відповідальності ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів було те, що особа вперше вчинила зазначені злочинні діяння. Окремі науковці, зокрема О. А. Ворона, вказують, що така заохочувальна норма підлягає застосуванню навіть у тому випадку, якщо діяння, передбачені ч.ч. 1 або 2 ст. 212 КК України, вчиняє особа, раніше судима за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах (ч. 3 ст. 212 КК України) [8]. Зазначена теза автора також має



досить дискусійний характер, особливо з урахуванням того, що розглядається автором саме з позицій природи заохочувальної кримінально-правової норми.

Якщо така особа до пред'явлення їй обвинувачення сплатить податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодує шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня), вона підлягає звільненню від кримінальної відповідальності. Норма, передбачена ч. 4 ст. 212 КК України, застосовується тільки тоді, якщо особа до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Таким чином, обов'язковою умовою звільнення особи від кримінальної відповідальності є час вчинення цією особою вказаних дій — сплати податків та відшкодування шкоди.

Такі дії повинні бути вчинені саме до притягнення особи до кримінальної відповідальності, а тому потрібно визначитись і з цим поняттям ч. 4 ст. 212 КК України. Оскільки наведена норма у цій частині нічим не відрізняється від тієї, що діяла раніше, для з'ясування цього питання потрібно звернутися до роз'яснень Пленуму Верховного Суду України, які подані у Постанові № 15 від 8 жовтня 2004 р. "Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів". У п. 19 цієї постанови вказано, що особа звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до винесення постанови про притягнення її як обвинуваченого і пред'явлення їй обвинувачення сплатила в повному обсязі податки, збори, інші обов'язкові платежі, а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Проте сьогодні ситуація зазнає кардинальної зміни з урахуванням "революційних" інновацій у кримінально-процесуальному законодавстві. Так, за новим КПК України докорінно змінюється розуміння категорії притягнення особи як обвинуваченого та пред'явлення обвинувачення. Відповідно до ст. 42 КПК України "2. Обвинуваченим (підсудним) є особа, обвинувальний акт щодо якої переданий до суду в порядку, передбаченому статтею 291 цього Кодексу", тобто за ч. 1 ст. 291. "Обвинувальний акт і реєстр матеріалів досудового розслідування". Обвинувальний акт складається слідчим, після чого затверджується прокурором. Також обвинувальний акт може бути складений прокурором, зокрема якщо він не погодиться з обвинувальним актом, що був складений слідчим.

Таким чином, етап винесення обвинувального акта співпадає з етапом складання обвинувального висновку та передачі справи до суду, за старим КПК України, а відповідно сьогодні розширюється часові межі ініціювання та виконання вимог кримінально-правового компромісу у сфері оподаткування, передбаченого ч. 4 ст. 212 КК України.

Підсумовуючи, наголосимо, що у сучасних наукових дослідженнях обидва ці явища, і кримінально-правовий компроміс, і заохочувальні кримінально-правові норми, ототожнюються авторами. Проте у ч. 4 ст. 212 КК України мова йде саме про кримінально-правовий механізм компромісу, який не передбачає каяття винної особи у вчиненому діянні, але, на нашу думку, передбачає обов'язкове сприяння з боку цієї особи розслідуванню злочину, виявленню повної суми заборгованості та суми фінансових санкцій.

При цьому факт того, що особа раніше була судима за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), для кримінально-правового компромісу, на відміну від заохочувальної кримінально-правової норми, не повинен відігравати ролі, і щодо такої особи можливість припинення кримінального переслідування повинна бути також охоплена диспозицією ч. 4 ст. 212 КК України.

Також окремо наголосимо, що саму диспозицію ч. 4 ст. 212 КК України ми пропонуємо викласти у такій редакції: "4. Особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою цієї статті, і у її діях немає ознак іншого вчиненого злочину, звільняється від кримінальної



відповідальності, якщо до притягнення до кримінальної відповідальності нею або іншою особою було сплачено податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня)".

Таке формулювання дозволяє вирішити два гострі питання, пов'язані із застосуванням кримінально-правового компромісу у сфері оподаткування, передбаченого ч. 4 ст. 212 КК України.

По-перше, таким чином вирішується проблема наявності у діях особи множинності злочинів (якщо вони об'єднані однією злочинною метою), що, як ми вважаємо, повинно стати безумовною перешкодою до застосування кримінально-правового компромісу, а по-друге, це виконання умови звільнення від кримінальної відповідальності не лише за рахунок власних коштів (майна) винної особи, а включення у цей процес юридичних осіб (частіше за все мова йде про винні дії їх відповідальних працівників), які повинні бути зобов'язані виконати вимоги щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також відшкодовувати шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня), отримуючи натомість право у регресному (цивільно-правовому) порядку стягнути зазначені грошові кошти зі свого винного працівника.

Список використаних джерел

1. Новікова, М. М. Юридичний компроміс у механізмі правового регулювання [Текст] / М. М. Новікова // Вісник Національного університету внутрішніх справ. — 2005. — № 30. — С. 207–213.
2. Новікова, М. Юридичний компроміс як додатковий метод правового регулювання [Текст] / М. Новікова // Право України. — 2006. — № 9. — С. 34–38.
3. Марогулова, И. Л. Юридическая природа поощрительных уголовно-правовых норм [Текст] / И. Л. Марогулова // Известия высших учебных заведений. Правоведение. — 1992. — № 4. — С. 95–98.
4. Хряпінський, П. В. Заохочувальні норми у кримінальному законодавстві України [Текст] : [навч. посіб.] / П. В. Хряпінський. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 192 с.
5. Дудоров, О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти [Текст] : [монограф.] / О. О. Дудоров. — К. : Істина, 2006. — 648 с.
6. Останін, В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Останін Валерій Олексійович ; Національна академія внутрішніх справ України. — К., 2004. — 204 арк.
7. Ворона, О. А. Процесуальна форма застосування ч. 4 ст. 212 Кримінального кодексу України / О. А. Ворона // Вісник Академії адвокатури України. — Число 2 (21), 2011. — С. 95–101 [Електронний ресурс] Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. — URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vaau/2011_2/text/11voakku.pdf.

Надійшла до редакції 27.03.2013

Огородник К. М. Уголовно-правовой компромисс в сфере налогообложения и его юридические последствия

Исследуются теоретические и прикладные проблемы применения уголовно-правового компромисса в сфере налогообложения и его юридические последствия. Рассмотрены вопросы использования поощрительных норм в уголовном праве. Предложена новая редакция диспозиции ч. 4 ст. 212 Уголовного кодекса Украины.

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

Ohorodnik, K. M. Criminal and Legal Compromise in the Sphere of Taxation and its Juridical Consequences

The article is dedicated to the theoretical and practical problems related to the application of criminal and legal compromise in the sphere of taxation and its juridical consequence. The issues of using of stimulating norms in criminal law are considered in the article. New wording of the description of Part 4 of Article 212 of the Criminal Code of Ukraine has been suggested.

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