



Костянтин Михайлович ОГОРОДНІК,
суддя Рівненського апеляційного господарського суду,
вул. Яворницького, 59, м. Рівне, 33001,
koka-copan@mail.ru

УДК 343.50

ПИТАННЯ ВИНИ ПРИ УХИЛЕННІ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Присвячена теоретичним і прикладним проблемам протидії ухиленню від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Проаналізовано окремі теорії вини. Визначено особливості вини при ухиленні від сплати податків у світлі доктрини соціального натуралізму. Наголошено, що важливим критерієм для встановлення розуміння особою обов'язку щодо обчислення і сплати обов'язкових внесків державі є наявність факту і тривалість застосування особою нормативних актів, що встановлюють відповідні обов'язкові внески державі. Зазначено, що на вину платника податків впливає його життєвий досвід, освіта, кваліфікація, стан психіки. Таким чином, знання суб'єктом законів і нормативних актів сфери оподаткування в розумінні юридичної природи податкових злочинів є визначальним. Запропоновано доктринальне розуміння вини суб'єкта злочину при ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як суб'єктивно-об'єктивний феномен.

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

Наука кримінального права має на меті сформулювати практичні рекомендації щодо застосування положень ст. 212 КК України, враховуючи, що інколи кримінальні правопорушення вчиняються внаслідок зловживання законодавством, а інколи — неправильним застосуванням законів без умислу на це.

Таким чином, актуальною, є проблема визначення особливостей вини суб'єкта злочину та її значення для кваліфікації протиправного діяння у формі ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Значний доробок крізь призму дослідження проблематики вини у кримінальному праві міститься у працях таких вітчизняних науковців, як П. П. Андрушко, М. І. Бажанов, Ю. В. Баулін, П. А. Воробей, С. В. Гончаренко, О. О. Дудоров, М. Й. Коржанський, О. М. Костенко, Р. В. Вереша, П. С. Матишевський, А. А. Музика, В. О. Навроцький, А. Смірнова, В. В. Стапис, В. Я. Тацій, М. І. Хавронюк.

Водночас низка питань щодо розуміння вини залишається спірною. Вони вимагають подальшого дослідження, в тому числі із використанням окремих нових підходів з урахуванням перегляду окремих положень кримінально-правової доктрини України.

На жаль, сучасні дослідження у недостатній мірі торкаються проблематики сучасного розуміння концепцій вини, особливо у контексті досить окремих її теорій. Спробуємо у межах статті проаналізувати проблемні питання щодо розуміння вини при ухиленні від сплати податків у світлі поєднання елементів психологічної, нормативної, фінальної теорій та доктрини соціального натуралізму.

Кримінальна відповідальність за податкові злочини запроваджувалася у межах національної правової системи відповідно до історичних змін характеру соціально-економічних умов життя суспільства. Аналіз тенденцій розвитку нормативно-правового



регулювання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків доводить, що майже з самого початку законодавець спрямовував цей процес у напрямку поступової криміналізації умисної форми вини особи при вчиненні несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. У цілому протягом новітнього історичного періоду розвитку кримінально-правової науки питання, пов'язані з суб'єктивною стороною злочину, передбаченого ст. 212 КК України, а також деяких суміжних складів злочинів, були недостатньо розроблені кримінально-правовою наукою та судово-слідчою практикою. Головним поясненням цього є тривалий період становлення податково-фінансової системи України. Відобразилося це і на тому, що сучасні науковці, на жаль, досі не мають єдиної точки зору щодо виду умислу (прямого або непрямого), з яким вчиняється ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, а також щодо основних елементів інтелектуального та волевого моментів умислу при вчиненні несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Проблему вини у доктрині кримінального права у загальному вигляді можна позначити як філософську, психологічну та етико-правову проблему. У період становлення науки радянського кримінального права переважало соціологічне розуміння поняття вини. Пізніше домінуючою стала психологічна теорія. Певний інтерес у радянських науковців викликала також оціночна концепція вини.

Незважаючи на традиційне для того часу ідеологічне забарвлення положень оціночної концепції (теорії) в науці радянського кримінального права, само по собі це розуміння ґрунтувалося на серйозних наукових дослідженнях і не заслуговувало на ту нищівну критику, яка мала місце з боку більшості радянських криміналістів [1, с. 4]. Зазначене дає можливість зробити висновок, що радянські криміналісти поставили на порядок денний науки кримінального права питання про необхідність нового, неформально-психологічного розуміння вини. Для багатьох радянських криміналістів стало очевидним, що вина не вичерпується психічним ставленням особи до своїх дій, а до цього ставлення приєднується і негативна суспільна оцінка. Встановлення цього положення (хоча і в загальній формі) є значним досягненням науки радянського кримінального права. Воно означало важливий крок у розвитку радянського вчення про вини і відкривало більше можливостей для подальшої розробки та обґрунтування проблеми вини в радянському кримінальному праві [2].

Не менший інтерес свого часу викликали фінальна та нормативна теорії вини. Представники фінальної теорії наділяють умисел та необережність лише однією ознакою — волевою, а інтелектуальному моменту надають зовсім інше значення. Базове положення фінальної теорії зводиться до того, що дія є фінальною.

Принциповим положенням фінальної теорії є те, що її автори відносять умисел до дії і відповідно до елементів складу злочину, а не до вини. “Умисел є елементом, який визначає не вини, а склад злочину”, — зазначає Г. Вельцель. На думку представників цієї теорії, це виходить з того, що при умисному діянні фінальний зміст волі спрямовано на досягнення наслідків, які, з точки зору права, є негативними, тому умисел як фінально спрямовуючий фактор діяння повинен належати до діяння [3, с. 42].

Прихильники фінальної теорії розуміють під виною не психічне, суб'єктивне ставлення особи до скоєного, а докірливість волеутворення, його осуд. Таким чином, відповідно до фінальної теорії усвідомлення протиправності діяння (або можливість такого усвідомлення) є суттєвою ознакою вини, яка визначає ваду волеутворення суб'єкта, що здійснив діяння. А оскільки за цим вченням вина знаходиться за межами складу злочину, то усвідомлення (або можливість усвідомлення) протиправності знаходиться за межами складу і, як наслідок, не охоплюється умислом особи. Г. Вельцель прямо вказує на це: “Тільки помилка в ознаці передбаченого законом складу злочину виключає умисел ... Помилка в забороні діяння перебуває за межами умислу як елемента складу. Це помилка у протиправності, незважаючи на усвідомлення всіх ознак складу” [3, с. 44].

Нормативна теорія, у свою чергу, розглядає вини як суб'єктивну сторону діяння, а не складу злочину. Вина — це психічне, суб'єктивне відображення складу у свідомості



злочинця. Вина є психічним ставленням суб'єкта до вчиненого ним діяння, що відповідає складу злочину та протиправному діянню. Вина не є ознакою складу, а самостійною ознакою злочину нарівні зі складом та протиправністю. За своїм змістом вина є певним видом волі суб'єкта, його ставленням до вчиненого діяння. Для розкриття змісту вини потрібно встановити, з чого має складатись ця помилковість, вада волі і на які зовнішні ознаки злочину вона поширюється. Як склад і протиправність наповнюють певним змістом зовнішній бік поведінки людини, так вина передбачає чіткий зміст волі як внутрішньої сутності дії суб'єкта. Вина — це зміст волі, який заслуговує на осуд суб'єкта. “Вина — це психічна вада діяння,” — зазначає Е. Белінг. При цьому він додає, що оскільки чинне право пов'язує кримінальну відповідальність з об'єктивними елементами, а саме з фактом здійснення злочинного діяння, яке відповідає складу і є протиправним, вина має охоплювати всі ознаки складу [3, с. 24].

Основний зміст вини складає психічне ставлення злочинця:

- 1) до моменту відповідності діяння складу злочину;
- 2) до моменту протиправності діяння.

При цьому представники нормативної теорії підкреслюють, що вина — це психічне ставлення суб'єкта до вчиненого діяння.

Таким чином, окремі елементи психологічної, об'єктивної та нормативної теорії вини знаходять відображення у вітчизняній доктрині кримінального права. Проте сьогодні лише цими доктринами не вичерпується сучасна “палітра” теоретико-правового осмислення сутності вини.

З філософсько-правового підходу сучасного осмислення явища кримінальної відповідальності, до зазначених елементів природно було б додати ще один важливий, з позицій правової ідеології, сегмент — натуралістичну доктрину. На високому теоретичному рівні ми знаходимо її відображення у праці О. М. Костенко “Злочин і відповідальність за нього у світлі соціального натуралізму (щодо соціально-натуралістичної доктрини кримінального правознавства)”, де автором, зокрема, наголошено, що згідно із соціально-натуралістичною доктриною суспільство має дотримуватися закону соціальної природи, який полягає у невідворотності кримінальної відповідальності [4, с. 39].

При цьому у світлі соціально-натуралістичної доктрини суб'єктивна сторона складу злочину — це прояв волі та свідомості особи, що характеризується як умисел чи необережність. Отже, вина особи у злочині — це вчинення нею злочину, тобто прояв комплексу сваволі й ілюзій у вигляді порушення законів соціальної природи, відображених у формі кримінального законодавства [5, с. 37–38].

Таким чином, вина як обов'язкова ознака суб'єктивної сторони будь-якого складу злочину нерозривно пов'язана з його об'єктивними ознаками, її зміст відображають об'єктивні ознаки злочину, що характеризують його об'єкт, предмет і об'єктивну сторону.

Отже, у кримінально-правовій науці для правильного вирішення питання про зміст і форму вини обвинуваченого у кримінальних справах про ухилення від сплати податків варто встановлювати таку сукупність обставин: мотив і мету вчинення діяння; чи передбачала особа суспільно небезпечні наслідки своїх дій або бездіяльності; чи бажала вона настання таких наслідків; чи допускала настання таких наслідків [6, с. 7].

Важливим критерієм для встановлення розуміння особою обов'язку щодо обчислення і сплати обов'язкових внесків державі є наявність факту і тривалість застосування особою нормативних актів, що встановлюють відповідні обов'язкові внески державі. Вони значною мірою підтверджують обізнаність особи з положеннями нормативно-правових актів, що визначають обов'язки щодо певного обов'язкового внеску (внесків). Більш того, тривале застосування особою певного нормативно-правового акта (особливо без звернення за роз'ясненнями щодо його положень до податкових органів, аудиторських фірм та інших консультантів) підтверджує розуміння особою його суттєвих положень. Під час встановлення того, чи знала особа про свої обов'язки щодо сплати певного обов'язкового внеску, передбаченого відповідним нормативно-правовим актом,



доцільно з'ясувати, як давно був прийнятий акт, чи особа раніше застосовувала його, чи зверталася за консультаціями до податкових органів та інших осіб тощо.

Під усвідомленням особою наявності у неї (або у юридичної особи, за сплату обов'язкових внесків якою вона несе відповідальність) зобов'язань щодо певних обов'язкових внесків державі слід розуміти цією особою знання про наявність зобов'язань сплатити певні внески на підставах, передбачених чинними законами про оподаткування, а у випадках, передбачених цими законами, – й іншими нормативно-правовими актами.

На вину платника податків впливає його життєвий досвід, освіта, кваліфікація, стан психіки і конкретної обстановки, в якій він допустив податкові порушення, що впливає на можливість передбачити небезпечні наслідки своїх дій. За правопорушення, допущені за браком досвіду, чи певні розрахункові помилки платники податків не повинні підлягати відповідальності нарівні з тими, хто з прямим умислом вчиняє дії, спрямовані на ухилення від оподаткування.

При цьому важливо встановити, на що із вчиненого конкретно вплинуло незнання податкового закону, під яким ми пропонуємо розуміти як незнання конкретної норми, яка підлягає застосуванню, так і помилки при його застосуванні. Такими помилками може бути обрання норми, яка не підлягає застосуванню, помилку в тлумаченні змісту норми та, власне, незастосування жодної норми у ситуації, коли законодавство передбачало це. Тобто якщо особа вчинила злочин під впливом помилки, викликаной неправильним тлумаченням норм права, якщо вона не могла її уникнути, то ми повинні вести мову про відсутність у її діяч складу злочину, визначеного ст. 212 КК України, а якщо вона могла її уникнути через використання певних визначених законодавством механізмів (наприклад, податкове роз'яснення), то мова повинна йти про наявність обставин, які пом'якшують покарання.

Підсумовуючи, наголосимо на тому, що норми українського кримінального права, що стосуються сфери податкових відносин, мають бланкетний характер, причому не до певного нормативного правового акта, а до сукупності юридичних норм, що належать до галузі податкового і фінансового права. Таким чином, знання суб'єктом законів і нормативних актів сфери оподаткування в розумінні юридичної природи податкових злочинів є визначальним, оскільки диспозиція кримінально-правової норми, якою встановлена кримінальна відповідальність за несплату податків (ст. 212 КК України), є бланкетною.

У кримінальному праві має бути закріплено положення, за яким умисел при вчиненні злочину, визначеного ст. 212 КК України, повинен конкретизуватися через дві групи нормативних ознак: попередньої правової оцінки діяння та ознак, що охоплюють сферу паралельних оцінок у непрофесійній сфері. При цьому незнання хоча б однієї з цих груп повинно виключати наявність у особи умислу взагалі. З цього має випливати важливе положення, за яким якщо у суб'єкта при вчиненні діяння відсутнє усвідомлення того, що він вчиняє протиправні дії, то він діє без вини, якщо він не міг уникнути помилки.

Через доктринальне поєднання елементів нормативної, натуралістичної, оціночної та психологічної концепцій вини на практиці при кваліфікації діяння особи за ст. 212 КК України може бути усунено необґрунтоване притягнення до кримінальної відповідальності через неправильне визначення форми вини особи, яка вчинила незаконні дії, тому що керувалася неправильним тлумаченням норм права.

Таким чином, сьогодні можна вести мову про визначення конкретного змісту вини, притаманного саме суб'єкту злочину при ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як суб'єктивно-об'єктивного феномену, який є проявом волі і свідомості особи, що має характер бездіяльності у частині виконання податкового обов'язку, активних дій з метою отримання цього, спрямованих на отримання неправомірних матеріальних вигод, та є прямим умислом, в інтелектуальній ознаці якого втілюється усвідомлення власних дій як протиправного діяння.



Список використаних джерел

1. *Вапсва, Ю. А.* Помилка у змісті суб'єктивної сторони складу злочину [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 "Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право" / Ю. А. Вапсва ; Ун-т внутрішніх справ. — Х., 2000. — 19 с.
2. *Вереша, Р. В.* Співні питання оціночної теорії вини в науці кримінального права (радянський період) [Текст] / Р. В. Вереша // Наукові записки Національного університету "Києво-Могилянська академія". Юридичні науки. — 2002. — Том 20, част. 2. — С. 349–352.
3. *Лясс, Н. В.* Проблема вини и уголовной ответственности в современных буржуазных теориях [Текст] / Н. В. Лясс. — Л. : Изд-во ЛГУ, 1977. — 126 с.
4. *Костенко, О.* Злочин і відповідальність за нього у світлі соціального натуралізму [Текст] / О. Костенко // Право України. — 2010. — № 9. — С. 31–39.
5. *Костенко, О.* Необережність при застосуванні закону: "біла пляма" у праві? [Текст] / О. Костенко // Юстиніан. — 2006. — № 5. — С. 75–76.
6. *Барабаш, Т. М.* Предмет доказування в кримінальних справах про 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 та кримінологія; кримінально-виконавче право" / Т. М. Барабаш ; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. — К., 2002. — 21 с.

Надійшла до редакції 20.05.2014

Огородник К. Н. Вопросы вини при уклонении от уплаты налогов

Посвящена теоретическим и прикладным проблемам противодействия уклонению от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей. Проанализировано отдельные теории вини. Выделены особенности понимания вини при уклонении от уплаты налогов в свете доктрины социального натурализма. Важным критерием для установления понимания обязанности по исчислению и уплате обязательных взносов государству является наличие факта и длительность применения лицом нормативных актов, устанавливающих соответствующие обязательные взносы государству. Указано, что на вину налогоплательщика влияет его жизненный опыт, образование, квалификация, состояние психики. Таким образом, знание субъектом законов и нормативных актов сферы налогообложения в понимании юридической природы налоговых преступлений является определяющим. Предложено доктринальное понимание вини субъекта преступления при уклонении от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей) как субъективно-объективного феномена.

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

Ohorodnik, K. M. Issues of Guilt in Tax Evasion

The article is devoted to the theoretical and practical issues of contraction to evasion in taxpaying, in paying duties and making other obligatory payments. Some of Theories of Guilt are analysed. Features of guilt in tax evasion in the context of Sociological Naturalism Doctrine are defined. There is emphasized on important criteria of establishing of individual's understanding of obligation to calculate and to pay taxes and revenues. This criteria is a fact of using of legislation acts regulating state taxes and revenues by person and time of using these acts. Life experience, education, qualification and psychical status of tax payer impact on a guilt of tax payer. So, knowing of laws and legislation acts regulating the field of taxation, by subject is determinant to understand a nature of tax crime. The doctrinal understanding of guilt of the perpetrator at the evasion of taxes, duties (mandatory payments) is proposed as subjective-objective phenomenon.

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

