

Babkova V.S. Problems of preserving powers of the prosecutor on representation of interests of citizens in court

Questions of representation by the prosecutor of interests of citizens in court are researched. The thesis about need of preserving behind prosecutor's office of this direction of representative activities is defended.

The constitutional reform regarding justice provides restriction of function of representation by the prosecutor of interests of citizens or the state in court, in particular, liquidation of powers of the prosecutor on representation of interests of citizens. With respect thereto require research questions concerning preserving this direction of public prosecutor's activities.

The purpose of this scientific article is theoretical research of problems of restriction of function of representation by the prosecutor of interests of citizens in court.

International standards of public prosecutor's activities allow sales opportunity prosecutor's office of function of representation. At the same time one of the priority directions is protection of the rights and freedoms of citizens.

Research shows that there are no objective prerequisites for restriction of function of representation. The representation of interests of citizens does not limit guarantees of the rights of the personality, and on the contrary, supplements them. Performing representation of interests of citizens, the prosecutor's office does not interfere with competence of judicial authority and does not encroach on its independence.

Efficiency of function of representation is proved by practice and is confirmed by high rates of number of the claims declared for the benefit of citizens and sums of money collected on them. Subjects of representation of interests of citizens alternative to prosecutor's office do not own sufficient resources for full replacement of prosecutor's office in this sphere. Thus, deprivation of prosecutor's office of an opportunity to represent citizens in court involves restriction of the amount of the rights and freedoms of citizens provided by the Constitution of Ukraine.

Key words: prosecutor, representation of interests of citizens, functions of prosecutor's office, legal proceeding, free secondary legal assistance.

УДК 343.359.2

О.О. Дудоров**ПРО КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВЕ ЗНАЧЕННЯ
УЗГОДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

У статті викладено та проаналізовано існуючі в доктрині й на практиці підходи щодо впливу процедури узгодження податкових зобов'язань на наявність складу злочину «ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)». З'ясовано суть указанного узгодження як складової адміністрування податків і зборів. Обґрунтовано положення про недоречність перетворення узгодження податкового зобов'язання в кримінально-правове поняття й про потребу викладення статті 212 Кримінального кодексу України в такій редакції, за якої упереджена інтерпретація положень Податкового кодексу України про узгодження податкових зобов'язань не заважала б кримінально-правовій охороні системи оподаткування.

Ключові слова: ухилення від сплати податків і зборів, злочин, суспільно небезпечні наслідки, узгодження податкового (грошового) зобов'язання.

Постановка проблеми. Диспозиція ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК) носить описово-бланкетний характер: з одного боку, вона вказує на суб'єкта злочину, форму вини й суспільно небезпечні наслідки, з іншого – робить необхідним звернення до чинного податкового законодавства. Останнє, визначаючи правила поведінки учасників податкових правовідносин, закріплює коло обов'язкових платежів, що входять у податкову систему, установлює платників, їх обов'язки, строки й механізм виконання (сплати) податкових зобов'язань, ставки й пільги щодо податків і зборів, що, своєю чергою, значною мірою визначає специфіку поведінки, яка становить собою злочинне ухилення від сплати податкових внесків. Відсутність звернення до норм податкового законодавства унеможливує застосування ст. 212 КК, що підтверджує частково бланкетний характер її диспозиції, засвідчує, що передбачене цією статтею посягання на систему оподаткування є злочином зі змішаною (кримінально-правовою та податково-правовою) протиправністю. Як слушно зазначається в літературі, зміст і динаміка правозастосування за ст. 212 КК прямо пов'язані зі змінами, що безперервно відбуваються в податковому, фінансовому та інших галузях законодавства [1, с. 135]. Одним з дискусійних і при цьому пов'язаних із бланкетністю аспектів кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків і зборів є значення узгодження податкових зобов'язань. Теоретиками і практиками висловлюються діаметрально протилежні судження з питання про вплив цієї врегульованої Податковим кодексом України (далі – ПК) процедури, яка є складовою адміністрування податкових внесків, на наявність складу злочину, передбаченого ст. 212 КК. Така ситуація, негативно відбиваючись на застосуванні цієї кримінально-правової заборони і, відповідно, на охороні системи оподаткування України, є вкрай небажаною, а тому потребує усунення в законодавчому порядку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. З метою розв'язання позначеної проблеми в Україні в різний час було розроблено два законопроекти – «Про внесення змін до ст. 212 Кримінального кодексу України (щодо конкретизації ознак складу злочину)» (реєстр. № 4230 від 18 березня 2009 р., вносився народним депутатом України Ю.В. Новіковою; далі – законопроект № 1) і «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей кримінального провадження в податкових відносинах та питань адміністрування податків і зборів» (реєстр. № 3448 від 10 листопада 2015 р., внесено народними депутатами України А.В. Журжієм, Н.П. Южаніною та ін.; далі – законопроект № 2). Останній документ було підготовлено на виконання положення Коаліційної угоди у Верховній Раді України (далі – ВРУ) VIII скликання від 21 листопада 2014 року про заборону на законодавчому рівні кримінального переслідування особи за

ухилення від сплати податків до остаточного узгодження податкових зобов'язань (пп. 3.5.6 п. 3. Податкова реформа. Розділ IX. Регуляторна політика, розвиток підприємництва та забезпечення умов конкуренції). Очікується, що такий крок матиме істотний позитивний вплив на зниження ризику кримінального переслідування добросовісних платників податків, які зможуть повною мірою скористатися наданими їм законом правами захистити свою позицію в адміністративному суді перш, ніж до них будуть застосовані заходи кримінального провадження [2].

Формування цілей. Метою пропонованої статті є висунення авторського варіанту розв'язання поставленої проблеми на основі з'ясування суті узгодження податкових зобов'язань та аналізу існуючих у доктрині й на практиці підходів з питання про кримінально-правове значення вказаного узгодження як складової адміністрування податкових внесків.

Виклад основного матеріалу. Суть першого (умовно кажучи, *адвокатського*) підходу полягає в тому, що суспільно небезпечні наслідки як ознака об'єктивної сторони складу злочину «ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», позначені в ст. 212 КК як *фактичне* ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих або особливо великих розмірах, ототожуються (за винятком, треба так розуміти, штрафних санкцій і пені) з податковим боргом. Поняттям останнього відповідно до пп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК охоплюється сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплачена платником податків у встановлений ПК строк. Викладений підхід виходить з належності ухилення від сплати податків і зборів до злочинів з матеріальним складом і того, що ПК (а раніше Закон України від 21 грудня 2000 р. «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»; далі – Закон № 2181-III), регламентуючи узгодження податкових зобов'язань, установлює обов'язковість сплати лише узгоджених податкових зобов'язань.

Такий підхід (щоправда, не зовсім чітко) знайшов відображення в постанові Пленуму Верховного Суду України від 18 жовтня 2010 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» (далі – постанова Пленуму ВСУ): в абз. 1 її п. 15 роз'яснюється, що злочин, передбачений ст. 212 КК, за загальним правилом, повинен визнаватися закінченим з моменту фактичного ненадходження коштів, які мали бути сплачені в строки і розмірах, передбачених податковим законодавством, тобто сум узгоджених податкових зобов'язань.

Таким чином, ідеться про те, що відсутність узгодженого податково-го зобов'язання означає відсутність суспільно небезпечних наслідків у вигляді фактичного ненадходження коштів до належного адресата, а от-

же, відсутність складу злочину, передбаченого ст. 212 КК. У межах викладеного підходу, крім усього іншого, наголошується на доцільності активного використання для захисту інтересів платників податкових внесків ст. 56 ПК, згідно з якою: рішення контролюючого органу про визначення суми грошового зобов'язання може бути оскаржене в адміністративному або судовому порядку; до моменту закінчення того чи іншого оскарження грошове зобов'язання не може вважатись узгодженим [3; 4, с. 180; 5, с. 62; 6, с. 30; 7; 8; 9]. Преюдиціальним для слідчого з точки зору встановлення об'єктивної сторони складу злочину, передбаченого ст. 212 КК, повинне стати остаточне рішення фіскального органу, винесене в межах адміністративного оскарження, або постанова адміністративного суду, яка набрала законної сили та якою встановлено неправильність сплати платником податків і зборів [10, с. 101].

Іноколи можна прочитати навіть про те, що в платника податків для сплати додатково визначених податкових зобов'язань є 10 днів з моменту набуття законної сили постановою (ухвалою) апеляційного адміністративного суду, якою залишено в силі податкове повідомлення-рішення, і тільки в разі несплати коштів протягом зазначеного строку може йтися про фактичне ненадходження коштів до бюджету як ознаку об'єктивної сторони складу злочину, передбаченого ст. 212 КК. Стверджується, що процедура адміністративного, а потім судового оскарження податкового повідомлення-рішення може тривати до одного року, і в результаті платник податків може або домогтися скасування цього рішення, або (у гіршому випадку) отримати додатковий час для акумулювання коштів, щоб погасити податкове зобов'язання, яке набуло статусу узгодженого протягом 10 календарних днів з моменту набуття ним такого статусу, для уникнення кримінальної відповідальності [11].

На мій погляд, такий «ліберальний» підхід, який фактично зводить нанівець роль кримінального закону як засобу охорони системи оподаткування, не бере до уваги ту обставину, що 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. Відносини, які складаються між державою і платником з приводу сплати податків і зборів, споконвіку, за своєю природою, є конфліктними, у зв'язку з чим потребують правового регулювання, механізм якого в обов'язковому порядку має включати відповідні санкції. Зарубіжний та власний історичний досвід переконливо засвідчує, що примушування до виконання положень законодавства саме під загрозою кримінальної відповідальності є вагомим стимулом для платників податків в аспекті дотримання ними фіскальної дисципліни.

З метою законодавчої реалізації «адвокатського» підходу було зроблено законопроект № 1, яким зворот «умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», використаний у чинній редакції ч. 1 ст. 212 КК, пропонувалося замінити словосполученням «умисне ухилення від сплати узгодженого податкового зобов'язання платника податку щодо податків, зборів (обов'язкових платежів)». В обґрунтування такої новели в пояснювальній записці до законопроекту зазначалося, що до моменту закінчення процедури узгодження податкового зобов'язання не може підлягати кримінальній відповідальності за ухилення від сплати податків особа, якій податкове зобов'язання донараховане податковим органом, але яка не погоджується з правомірністю такого донарахування та оскаржує його в адміністративному або судовому порядку, як це і передбачено Законом № 2181-III. Ознакою складу злочину, передбаченого ст. 212 КК, називалася фактична несплата платником саме узгоджених сум податкових зобов'язань. Законопроект № 1, однак, ухвалений не був, оскільки зазнав серйозної критики з боку експертів і правозастосовних органів (частково відповідні критичні міркування наводитимуться нижче).

Нову спробу законодавчо «прив'язати» наявність складу злочину, передбаченого ст. 212 КК, до процедури узгодження податкових зобов'язань уособлює законопроект № 2, яким ч. 1 примітки ст. 212 КК пропонується викласти в такій редакції: «Під фактичним ненадходженням до бюджетів чи державних цільових фондів коштів розуміється несплата узгоджених грошових зобов'язань у встановлені законом строки».

Одразу хотів би зауважити, що згідно з ПК як загальнодержавні, так і місцеві податки і збори зараховуються лише до відповідних бюджетів. У зв'язку з цим збереження в ст. 212 КК України вказівки на ненадходження коштів до державних цільових фондів свідчитиме про неузгодженість кримінального й регулятивного (податкового) законодавства. Проте це, так би мовити, побічне зауваження.

Як зазначено в пояснювальній записці до законопроекту № 2, пропонується новела покликана не допустити кримінальне переслідування за ст. 212 КК у разі виявлення факту неузгодження грошових зобов'язань платників податків в адміністративному чи судовому порядку. Адже на практиці найчастіше трапляються випадки донарахування податкових зобов'язань у результаті звичайних податкових перевірок, коли оскарження таких донарахувань триває, а тому узгодження податкових зобов'язань відсутнє. Виявляється, що протягом 2015 р. у 85 % випадків внесення до Єдиного реєстру досудових розслідувань відомостей про вчинення злочинів, передбачених ст. 212 КК, приймалося рішення про закриття кримінальних проваджень за відсутністю події та (або) складу кримінального правопорушення. Розробники законопроекту № 2, справед-

ливо занепокоєні збільшенням кількості випадків безпідставного перешкодження нормальній фінансово-господарській діяльності платників податків з боку правоохоронних органів і непропорційним тиском на комерційні структури, здійснюваним податковою міліцією, ставлять риторичне, на їхню думку, питання: про яке фактичне ненадходження коштів до бюджету може йтися, якщо суд визнав, що платити нічого не потрібно?

Як бачимо, наведене обґрунтування нічим не відрізняється від того, що містилося в пояснювальній записці до законопроекту № 1. При цьому розробники законопроекту № 2 навіть не спробували спростувати критичні міркування, які свого часу висловили фахівці на адресу законопроекту № 1 та які уособлюють інший (умовно кажучи, *обвинувальний*) підхід з питання про кримінально-правове значення узгодження податкових зобов'язань.

Суть цього підходу зводиться до того, що суспільно небезпечні наслідки як ознака об'єктивної сторони складу злочину, передбаченого ст. 212 КК, мають розцінюватися не як податковий борг у розумінні ПК, а як заподіяна злочином шкода. Її характер і розмір (поряд з іншими ознаками складу злочину «ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»), включаючи умисел, спрямований на порушення вимог податкового законодавства) підлягають установленню в межах не адміністрування податків і зборів, а кримінального провадження, урегульованого кримінальним процесуальним законодавством. Закон № 2181-III (як і його наступник – розділ II ПК, що регламентує, серед іншого, узгодження податкових зобов'язань) присвячений адмініструванню податків і зборів і здійсненню контролю за дотриманням податкового законодавства, а тому не може підкоряти собі хід кримінального провадження в справах про ухилення від сплати податків і зборів. Зокрема, фактичне ненадходження до бюджетів коштів, які мали бути сплачені як податки і збори, може бути встановлене не лише актом податкової перевірки, який може оскаржуватися в адміністративному чи судовому порядку, що запускає механізм узгодження податкового зобов'язання, а і, наприклад, висновком експерта. І такий висновок, на відміну від податкового повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків і зборів, може містити посилання на чорнові записи матеріально відповідальних осіб, документи неофіційного обліку, інші виявлені слідством документи, які є повноцінним джерелом інформації, що є особливо важливим за відсутності належного офіційного обліку податкових зобов'язань [12; 13; 14].

У цьому сенсі звертає на себе увагу роз'яснення, наведене в п. 21 постанови Пленуму ВСУ, згідно з яким фактичні дані, які підтверджують наявність чи відсутність у діяч особи складу злочину, передбаченого

ст. 212 КК (треба так розуміти – і відповідні суспільно небезпечні наслідки), можуть бути встановлені не лише актом документальної перевірки виконання податкового законодавства, а й висновком експерта чи актом ревізії фінансово-господарської діяльності. Оцінюючи це роз'яснення та обстоюючи позицію, згідно з якою кримінальний закон для наявності закінченого складу злочину, передбаченого ст. 212 КК, не вимагає додаткових умов у вигляді процедури адміністративного чи судового узгодження податкових зобов'язань, А.В. Смирнова пише, що Верховний Суд України не надає якогось виняткового, переважного значення як єдиним підставам для прийняття процесуальних рішень у кримінальних справах тим рішенням адміністративних судів про визнання недійсними рішень податкових органів про нарахування сум податків і штрафних санкцій, які приймаються за результатами документальних перевірок платників податків [15, с. 163–165].

Цікаво, що в листі Генеральної прокуратури України від 3 грудня 2004 р. № 09/1-345 «Про деякі питання застосування законодавства при притягненні до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» констатувалася певна суперечливість роз'яснень, наведених у постанові Пленуму ВСУ з розглядуваної проблеми: якщо в абз. 1 п. 15 постанови в контексті визначення моменту закінчення злочину, передбаченого ст. 212 КК, як вже зазначалося, містилася вимога наявності узгодженого податкового зобов'язання, то в абз. 3 п. 15 постанови, де фактично відтворювалося відповідне положення Закону № 2181-III, указувалося на можливість обґрунтування обвинувачення у вчиненні злочинного ухилення від сплати податків і зборів іншими (крім оскаржуваного рішення податкового органу) доказами відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства. Відзначалося також, що відсутність оскаржуваного рішення податкового органу і, відповідно, відсутність узгодження донарахованого контролюючим органом податкового зобов'язання не виключає ні кримінального переслідування особи у вчиненні злочину, караного за ст. 212 КК, ні наявності об'єктивної сторони складу цього злочину (вона передбачає ухилення від сплати податків і зборів, учинене в певний спосіб, а не події, що мали місце після такого ухилення, включаючи узгодження податкового зобов'язання). Наявність же спору в господарському чи адміністративному судочинстві, як і рішення суду, винесене щодо рішення податківців про донарахування податків і зборів, треба оцінювати разом з іншими доказами в кримінальній справі.

Тим більше, що рішення адміністративного суду про скасування податкового повідомлення-рішення, яким визначено грошове зобов'язання, заздалегідь не встановлює відсутності факту ухилення від сплати податків

і зборів. По-перше, судове рішення, ухвалюване за результатами оскарження податкового повідомлення-рішення, може прийматися за формальними підставами, а не бути результатом розгляду питання по суті. По-друге, адміністративні суди не мають процесуальних можливостей дослідження доказів ухилення від сплати податків, зборів, які можуть міститися в матеріалах кримінального провадження та які є обов'язковими для врахування під час розгляду справ судами загальної юрисдикції. Виносячи свої рішення, адміністративні суди, як і посадові особи контролюючих органів під час проведення податкових перевірок, виходять з аналізу первинних документів, які можуть бути підробленими і такими, що не відповідають обставинам, які в них відображені. По-третє, коло засобів збирання доказів за кримінальним процесуальним законодавством, які підлягають застосуванню для документування злочинного ухилення від сплати податків і зборів, значно ширше, ніж можливості під час проведення податкової перевірки та під час розгляду справи в адміністративному судочинстві. Згадані заходи можуть включати проведення різноманітних експертиз, використання доказів, виявлених під час проведення обшуків, застосування негласних слідчих дій тощо [16].

Подібну аргументацію неприйнятності розглядуваних змін до КК викладено в зауваженнях на законопроект № 2, підготовлених Науково-дослідницьким інститутом фіскальної політики Університету ДФС України. Дослідники із цього вишу вказують, зокрема, на безпідставність закриття кримінальних проваджень за формальною ознакою (неузгодженість грошового зобов'язання) за наявності беззаперечних доказів умисного ухилення від сплати податків у вигляді матеріалів ОРД, негласних слідчих (розшукових) дій, показань осіб, висновків експертиз тощо. У пропозиціях до законопроекту № 2, підготовлених податковою міліцією, подібний перелік додаткових (стосовно актів документальних перевірок) доказів пропонується закріпити в ст. 214 КПК «Початок досудового розслідування».

Слід зауважити, що в п. 56.22 ст. 56 ПК закріплено положення (законопроектом № 2 цей пункт пропонується виключити з КПК як такий, що суперечить концепції законопроекту), подібне до відтвореного в абз. 3 п. 15 постанови Пленуму ВСУ: якщо платник податків оскаржує рішення контролюючого органу в адміністративному порядку та (або) до суду, повідомлення особі про підозру у вчиненні такого кримінального правопорушення, як ухилення від сплати податків, не може ґрунтуватися виключно на цьому рішенні контролюючого органу до закінчення процедури адміністративного оскарження або до остаточного вирішення справи судом.

Виходить, що ПК (а раніше Закон № 2181-III) не пов'язує узгодження податкових зобов'язань, поєднане з відповідним оскарженням, з відкриттям

кримінального провадження за ст. 212 КК і, найголовніше, допускає визнання особи винуватою у вчиненні злочинного ухилення від сплати податкових внесків за відсутності вказаного узгодження податкового зобов'язання.

Так, коментуючи постанову Пленуму ВСУ, П.П. Андрушко писав, що відсутність узгодження податкового зобов'язання не є перепорою для порушення кримінальної справи за ст. 212 КК. Називаючи роз'яснення Пленуму ВСУ про момент закінчення аналізованого злочину найбільш принциповим, науковець водночас із посиланням на Закон № 2181-III визнавав можливість обґрунтування обвинувачення в його вчиненні і за умов не проходження платником податків і зборів процедури узгодження податкового зобов'язання [17, с. 21]. Звернемося до матеріалів судової практики.

Вироком Краснолиманського міського суду Донецької області приватний підприємець Р. був засуджений за ч. 3 ст. 212 КК за те, що в період із серпня 2004 року по червень 2006 року він умисно ухилився від сплати ПДВ на суму 1 млн. 2 тис. 722 грн. Ухвалою Апеляційного суду Донецької області вирок щодо Р. було скасовано, а кримінальну справу закрито за недоведеністю його участі у вчиненні злочину. Апеляційний суд в обґрунтування свого рішення послався, зокрема, на те, що Р. оскаржив до господарського суду повідомлення-рішення та акт Слов'янської ОДПІ. Оскільки процедура узгодження суми податкових зобов'язань не була закінчена, обвинувачення Р. не може ґрунтуватися на рішенні контролюючого органу. Скасовуючи ухвалу апеляційного суду й направляючи справу на новий апеляційний розгляд, колегія суддів Судової палати у кримінальних справах Верховного Суду України виходила з того, що згідно з податковим законодавством обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися на рішенні контролюючого органу, яке оскаржено до суду, до остаточного вирішення справи судом, за винятком випадків, коли таке обвинувачення не тільки базується на рішенні контролюючого органу, а й доведено на підставі додатково зібраних доказів відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства. Обвинувачення ж Р. у вчиненні злочину, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК, ґрунтувалося на показаннях свідків і висновках судово-почеркознавчої й судово-технічної експертиз [18, с. 519–524].

У межах аналізованого підходу звертається увага й на те, що апеляційне узгодження податкового зобов'язання може тривати довго, і ця обставина дозволить не сумніваючись платникам податків (їхнім службовим особам) безпідставно уникати кримінальної відповідальності за допущені злочинні порушення податкового законодавства. Як справедливо зазначає О. Паламарчук, якщо пов'язувати настання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків із завершенням узгодження грошового зобов'язання, то за наявності акту перевірки, яким

встановлено податкове порушення, та інших належних з точки зору кримінального процесу доказів, що можуть свідчити про вчинення ухилення від сплати податків, початок кримінального переслідування та розслідування таких правопорушень не буде можливим до закінчення тривалої процедури узгодження грошового зобов'язання. Наслідком такого підходу може стати ситуація, коли навіть тяжкі злочини, пов'язані з несплатою багатомільйонних сум податків, за наявності доказів їх учинення роками залишатимуться не розслідуваними, а можливості здобуття доказів вчинення таких злочинів будуть втрачені [16].

У висновку Головного науково-експертного управління Апарату ВРУ на законопроект № 1 вказувалося, що у випадку його ухвалення платники податків і зборів (їхні службові особи) зможуть безкарно ухилитися від самостійного нарахування і сплати сум податків аж до того часу, коли в результаті відповідних перевірок податкових органів не буде запущений механізм узгодження податкових зобов'язань. Фактично відбудеться декриміналізація значної частини діянь, які наразі є кримінально караним ухиленням від сплати податків, що матиме своїм наслідком різке зниження дисципліни платників податкових внесків і значне продовження строків їх фактичної сплати. Можливість безкарно не сплачувати податки і збори до моменту узгодження податкових зобов'язань вимагатиме посилення заходів контролю з боку податкових органів, що призведе до збільшення їх штатної чисельності й видатків на їх утримання. Відзначалося й те, що передбачене Законом № 2181-III узгодження податкових зобов'язань є не стандартною процедурою визначення суми податку та його сплати, а «надзвичайною» процедурою, яка застосовується лише у випадках, коли платник не погоджується з правомірністю вимог податкових органів чи правильністю нарахування податку. Загальний же порядок сплати податків ґрунтується на самостійному періодичному (щомісяця, щокварталу тощо) нарахуванні і сплаті відповідних податків і зборів. Чинна редакція ст. 212 КК передбачає відповідальність і за умисне невиконання обов'язків щодо такого самостійного нарахування і сплати податків і зборів, унаслідок чого відповідні бюджети не отримують певних сум податкових надходжень.

Загалом погоджуючись із наведеними критичними міркуваннями на адресу законопроекту № 1, яким, нагадаю, вказівку на узгодження податкового зобов'язання пропонувалося закріпити безпосередньо в диспозиції ч. 1 ст. 212 КК, водночас хотів би поставити під сумнів правильність тези парламентських експертів про «надзвичайність» узгодження податкового зобов'язання. Насправді узгодження податкових зобов'язань, запроваджене з 1 квітня 2001 року на підставі Закону № 2181-III, а зараз урегульоване ПК, немає достатніх підстав вважати факультативним (або экс-

траординарним) елементом адміністрування податків і зборів. Річ у тім, що згідно з п. 54.1 ст. 54 ПК, крім випадків, передбачених податковим законодавством, платник податків самостійно обчислює суму податкового та (або) грошового зобов'язання та (або) пені, яку він зазначає в податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу в строки, установлені ПК. Така сума зобов'язання або пені вважається узгодженою. Більше того: грошове зобов'язання, самостійно визначене платником податків, оскарженню не підлягає (п. 56.11 ст. 56 ПК). У фаховій літературі з цього приводу зазначається, що грошове зобов'язання, самостійно обчислене платником податків і відображене в податковій декларації (розрахунку), не може бути оскаржене в адміністративному чи судовому порядку. Таке зобов'язання вважається узгодженим з моменту подання податкової декларації (розрахунку). Отже, якщо платник податків самостійно визначив суму грошового зобов'язання, то таке зобов'язання виникає не за рішенням податкового органу і не може бути оскаржене [19, с. 264].

Далі. Відповідно до п. 57.1 ст. 57 ПК платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПК для подання податкової декларації (крім випадків, встановлених цим Кодексом). «Таким чином, платник податку спочатку обраховує суму податкового зобов'язання, потім заявляє її податковому органу шляхом подання податкової декларації, а після цього сплачує її до бюджету у встановлений законом строк» [20, с. 135]. Податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку – фізичної особи та за рахунок такої виплати, у строки, передбачені ПК.

На мій погляд, викладені положення ПК передусім повинні братись до уваги при вирішенні питань про кваліфікацію вчиненого за ст. 212 КК і про визначення моменту закінчення злочину, передбаченого цією статтею КК. До речі, у зауваженнях Міністерства юстиції України на законопроект № 1 справедливо відзначалося, що своєчасна сплата податкового зобов'язання, самостійно узгодженого платником через податкову декларацію, не виключає, наприклад, заниження або приховування об'єкта оподаткування, заниження сум податків, приховування факту втрати підстави для одержання податкової пільги. Звідси, однак, був зроблений спірний, як на мене, висновок про те, що у випадку закріплення в ч. 1 ст. 212 КК формулювання «умисне ухилення від сплати узгодженого податкового зобов'язання» згадані

та інші можливі способи ухилення від сплати податків і зборів не охоплюватимуться складом розглядуваного злочину.

Як відомо, злочинне ухилення від сплати податків і зборів може бути вчинено шляхом приховування об'єкта оподаткування, яке означає, що об'єкт оподаткування фактично існує, проте він не декларується (не згадується в податковій звітності, яка подається до контролюючих органів), у зв'язку з чим жодні податкові внески на такий об'єкт не нараховуються і, відповідно, не сплачуються. Так, приховування прибутку підприємства як об'єкта оподаткування може здійснюватися шляхом укладення фіктивних договорів, неоприбуткування готівки, яка надходить підприємству за поставлені товари, виконані роботи або надані послуги, проведення підприємством фінансово-господарської діяльності через банківські рахунки інших підприємств або фізичних осіб без відображення її в податковій звітності, подання до контролюючих органів неправдивої заяви про тимчасове припинення фінансово-господарської діяльності підприємства тощо. Зниження об'єкта оподаткування означає часткове ухилення від сплати податків і зборів. Зокрема, платник податку може приховати частину прибутку, що підлягає оподаткуванню, наприклад, шляхом зниження вартості реалізованої продукції або неоприбуткування готівки, отриманої поряд із безготівковими коштами за реалізовані товари (роботи, послуги).

Висловлю припущення, що злочинність згаданих типових варіантів неправомірної поведінки (зрозуміло, за умови заподіяння нею відповідних суспільно небезпечних наслідків) буде констатована і тоді, коли вдоскоалена ст. 212 КК пов'язуватиме наявність передбаченого нею складу злочину з узгодженням податкового зобов'язання, яке у вказаних випадках ухилення від сплати податків має самостійний характер. Звертаю увагу й на те, що в ч. 1 примітки ст. 212 КК, викладеній у редакції законопроекту № 2, не уточнено, про яке саме (самостійне чи апеляційне) узгодження податкового зобов'язання йдеться при тому, що в пояснювальній записці до законопроекту говориться про необхідність пов'язування складу відповідного злочину саме і тільки з апеляційним узгодженням. Викладене у випадку ухвалення законопроекту № 2 призведе до небажаної неоднозначності кримінального закону та, як наслідок, до того, що прибічники «адвокатського» та «обвинувального» підходів із питання про кримінально-правове значення узгодження податкових зобов'язань зможуть глумачити оцінюване положення КК у своїх інтересах.

Крім цього, у зауваженнях Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого на законопроект № 2 слушно вказується на те, що у випадку його ухвалення відбудеться безпідставна (до того ж жодним чином не аргументована в пояснювальній записці до законопроекту) де-

криміналізація ухилення від сплати податків і зборів, вчинюваного шляхом неподання податкової звітності. Справді, у цьому випадку про узгодження (навіть самостійне) податкового зобов'язання говорити не доводиться.

Про «надзвичайність» (факультативність) процедури узгодження податкового зобов'язання може йтися лише в тій частині, коли вказане узгодження набуває вигляду оскарження рішення контролюючого органу і може розглядатись як спосіб захисту прав та інтересів платників податкових внесків від незаконних дій фіскалів. Так, згідно з п. 56.2 ст. 56 ПК у разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, установлених ПК або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення. День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання. Рішення контролюючого органу, як вже зазначалося, може бути оскаржене і в судовому порядку. Згідно з п. 56.18 ст. 56 ПК при зверненні платника податків до суду з позовом про визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

Як бачимо, ПК, передбачаючи різні варіанти (способи) узгодження податкових зобов'язань, не завжди пов'язує таке узгодження з апеляційним (адміністративним чи судовим) оскарженням рішення контролюючого органу. У зв'язку з цим спроби *de lege ferenda* і, тим більше, *de lege lata* пов'язати наявність складу злочину «ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» саме і лише з апеляційним узгодженням податкових зобов'язань мають бути оцінені критично. Висловлю також сумнів у відповідності чинним ПК і КПК п. 2.5.1 Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, затверджених наказом ДФС України від 31 липня 2014 р. № 22, згідно з яким (пунктом) інформація про виявлені порушення податкового законодавства передається у слідчий підрозділ лише протягом 5 робочих днів за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

Деякі автори пишуть, що «Верховним Судом України встановлена чітка практика застосування ст. 212 Кримінального кодексу. Вона зводиться до того, що поки податкові зобов'язання не є узгодженими (тобто винесене податкове повідомлення не було оскаржено або було залишено в силі в процесі апеляційного оскарження), відсутній сам факт ухилення від сплати податків, оскільки немає суми податку, яка не надійшла до бюджету» [21]. Оскільки в абз. 1 п. 15 постанови Пленуму ВСУ, де

роз'яснюється момент закінчення злочину, передбаченого ст. 212 КК, варіант (спосіб) узгодження податкових зобов'язань не названо, наведене висловлювання, явно обумовлене бажанням видати бажане за дійсне, є некоректним.

Інша річ, що встановлення факту порушення податкового законодавства зазвичай відбувається шляхом проведення податкової перевірки, за результатами якої складається акт перевірки; причому в ньому зазначаються факти як заниження, так і завищення податкових зобов'язань. Протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків акта перевірки, приймається податкове повідомлення-рішення (ст. 86 ПК).

Виходить, що після самостійного (здійснюваного через податкову декларацію) узгодження податкового зобов'язання не виключається «нове» (апеляційне) узгодження податкового зобов'язання, пов'язане з адміністративним або судовим оскарженням податкового повідомлення-рішення, яким встановлено податкове правопорушення. Проте апеляційне узгодження, як видається, не спроможне вплинути на наявність у попередній поведінці платника податків (його службової особи) ознак скоєного злочинного ухилення від сплати податків і зборів. Повторю слухну тезу з листа Генеральної прокуратури України від 3 грудня 2004 р. № 09/1-345 «Про деякі питання застосування законодавства при притягненні до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»: ст. 212 КК передбачає відповідальність за ухилення від сплати податків і зборів, учинене в певний спосіб, а не за події, що мали місце після такого ухилення, включаючи узгодження (уточню – апеляційне) податкового зобов'язання.

Виваженою виглядає позиція О. Паламарчука (до речі, адвоката), який називає неправильним і таким, що суперечить засадам кримінального судочинства, ототожнення порядку настання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків і зборів із процедурою узгодження податкового зобов'язання. Указується на те, що під час установлення об'єктивної сторони складу злочину, передбаченого ст. 212 КК, відбувається дослідження дій, спрямованих на ухилення від сплати податків у визначені законом терміни, а не дій, пов'язаних із визначенням та стягненням грошового зобов'язання платника податків. Факт учинення податкового злочину і момент прийняття рішення контролюючого органу про визначення грошового зобов'язання різняться в часі; у багатьох випадках цей розрив може бути істотним. Таким чином, дії, пов'язані з прийняттям рішення контролюючого органу про визначення грошового зобов'язання та його стягнення, як і дії, пов'язані з оскарженням такого рішення, жодним чином не впливають на наявність об'єктивної сторони ухилення від сплати податків та її встановлення в рамках кримінального процесу. А сума несплачених податків і зборів у кримінальному про-

вадженні не є тотожною сумі узгодженого грошового зобов'язання: остання для цілей кримінального провадження застосовуватися не може. Про різницю між кримінальним переслідуванням щодо ухилення від сплати податків і процедурою узгодження грошового зобов'язання свідчать і різні строки давності; органи досудового розслідування в рамках кримінального провадження мають право розслідувати та досліджувати обставини ухилення від сплати податків, які мали місце поза межами строків позовної давності, визначених ст. 102 ПК [16; 22].

Ст. 54 ПК передбачає випадки, коли сума податкового зобов'язання визначається контролюючим органом самостійно (неподання платником у встановлений строк податкової декларації, наявність даних про заниження податкових зобов'язань або про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів тощо). «... у цьому разі обов'язок зі сплати податку виникає у платника незалежно від виконання ним свого обов'язку з декларування...» [20, с. 135]. Законодавцем встановлено: 1) якщо сума зобов'язання розраховується контролюючим органом, то платник податків несе відповідальність не за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, а за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання; 2) платник має право оскаржити зазначену суму в порядку, встановленому ПК. Зокрема, якщо винесення податкового повідомлення-рішення зумовлено встановленням фактом учинення певного податкового правопорушення, то платник податків має право протягом 10 календарних днів з дня отримання рішення контролюючого органу розпочати процедуру його оскарження (п. 57.3 ст. 57 ПК), тим самим запускаючи механізм апеляційного узгодження податкового зобов'язання. Кореспондує цим законодавчим положенням роз'яснення, наведене в абз. 2 п. 15 постанови Пленуму ВСУ, згідно з яким умисне ухилення від сплати чи сплата в неповному обсязі сум податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органами в порядку, встановленому податковим законодавством (раніше це був п. 4.2 ст. 4 Закону № 2181-III, а зараз п. 54.3 ст. 54 ПК), утворює закінчений склад злочину з моменту закінчення граничного строку, у який мали бути сплачені нараховані (донараховані) такими органами суми зазначених зобов'язань.

Наведене роз'яснення викликає щонайменше два зауваження. По-перше, воно не враховує того, що відповідне рішення контролюючого органу може бути оскаржене платником податків, що «активує» механізм узгодження податкового зобов'язання, а до завершення цієї процедури говорити про обов'язок сплати суми податкового зобов'язання явно передчасно. По-друге (і найголовніше), у розглядуваній ситуації, у якій вбачається не стільки ухилення від сплати податків і зборів, скільки їх

несплата, не поєднана з обманом держави в особі контролюючих органів, узагалі проблематично стверджувати про наявність складу злочину, передбаченого ст. 212 КК.

Показово, що в зауваженнях ДПА України на законопроект № 1 указувалося на те, що у випадку його ухвалення кримінальна відповідальність через відсутність приховування об'єкта оподаткування (уже визначеного контролюючим органом) фактично наставатиме за умисну несвоечасну несплату податків, а це вже склад іншого злочину, передбаченого, наприклад, ст. 364 КК, а не ст. 212 КК. Співзвучною цій тезі є думка О. Паламарчука про те, що умисна несплата суми узгодженого грошового зобов'язання не може розглядатись як злочин, передбачений ст. 212 КК, оскільки в такому випадку відсутнє приховування чи зниження об'єкта оподаткування, адже його розмір, як і розмір належних до сплати податків, чітко визначено (узгоджено) [22]. Показово, що в пояснювальній записці до законопроектів № 2 відзначається, що притягнення осіб до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК повинно здійснюватися лише за несплату узгоджених грошових зобов'язань протягом установленого строку. Але ж у чинній редакції ст. 212 КК (її автори законопроекту № 2 у цій частині нічого не бажають змінювати) йдеться про *ухилення від сплати* податків і зборів, а не про їх несплату.

Задля справедливості зауважу, що питання, чи може кваліфікуватися за ст. 212 КК така неправомірна поведінка платника податків і зборів, як умисна несплата податкових внесків, не пов'язана з обманом, у юридичній літературі вирішується суперечливо. На мою думку, диспозиція ст. 212 КК з її формулюванням «ухилення від сплати» передбачає, що істотну шкоду фіскальним інтересам держави платник може заподіяти, увівши державу в оману і створивши перешкоди для правильного нарахування податку чи збору. Продовжую вважати, що суспільна небезпека кримінально караного ухилення від сплати податків і зборів визначається не тільки розміром несплаченого податкового внеску, а й фактом приховування об'єкта оподаткування, іншим обманом контролюючих органів, латентністю вчинюваних діянь, що перешкоджає державі примусово вилучити суми добровільно не сплаченого податку і збору [23, с. 366–367].

Основна проблема, коли йдеться про роль і межі кримінально-правової репресії в захисті системи оподаткування, лежить у площині не адміністрування податків і зборів, елементом якого є узгодження податкових зобов'язань, а якості кримінального закону його кваліфікованого застосування. І перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, задекларований в указі Президента України від 12 січня 2015 р № 5/2015 «Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» і згаданий у пояснювальній записці до законопроектів № 2, тут ні до

чого. Варто врешті-решт задуматися над тим, що змінити існуючий стан справ, за якого ключове для розуміння суті заборони, закріпленої в ст. 212 КК, поняття «ухилення від сплати» фактично «віддано на відкуп» правозастосовній практиці, тлумачиться різними науковцями і практиками аж занадто суперечливо. І неоднозначність існуючих підходів щодо кримінально-правового значення податкових зобов'язань – зайве тому підтвердження.

Розмірковуючи над відповідною трансформацією норми КК, наразі присвяченої ухиленню від сплати податків і зборів, пропоную виходити з того, що якщо відома сума податкового зобов'язання, яка підлягає сплаті до бюджету, держава має достатні засоби для того, щоб отримати її незалежно від бажання або небажання платника податків і зборів (податкова застава, адміністративний арешт майна тощо). У тому ж разі, коли держава не лише не отримує належних податкових надходжень, а й позбавляється можливості стягнути їх примусово, така поведінка платника податкових внесків є найбільш суспільно небезпечною і такою, що потребує криміналізації. Видається, що викладений підхід узгоджується з призначенням кримінального права як знаряддя реагування на найбільш небезпечні для особи, суспільства і держави посягання. У правильності викладеної позиції переконує й зарубіжний досвід, який з питання про коло злочинних посягань на систему оподаткування не може не відзначитися різноманітністю. Зокрема, звернення до законодавства європейських країн з розвинутою ринковою економікою показує, що в основу системи податкових злочинів у цих країнах покладено норму про податкове шахрайство. Відмітними ознаками цього найбільш небезпечного посягання у сфері оподаткування, який у різних країнах цілком природно має неоднакову назву, є умисел, спрямований на заподіяння майнової шкоди державі внаслідок несплати податків, та обман, який може набувати активної (подання неправдивих відомостей) або пасивної (незаконне неподання належних відомостей) форми. Подібний підхід знайшов законодавче закріплення й у багатьох інших країнах (наприклад, ст. 243 КК Білорусі, ст. ст. 255, 256 КК Болгарії, ст. ст. 205, 206 КК Вірменії, ст. 244 КК Молдови, ст. ст. 386–388, 390 Пенітенціарного кодексу Естонії) [23, с. 37–372]. До речі, зі згаданого в пояснювальній записці до законопроекту № 2 рішення ЄСПЛ у справі «Остерлунд проти Фінляндії» чітко випливає, що у Фінляндії кримінальну відповідальність встановлено саме за податкове шахрайство.

Для того, щоб на законодавчому рівні чітко відмежувати несумлінну поведінку платника податків і зборів (іншого належного суб'єкта), що призводить до виникнення податкового боргу, від умисного непогашення вже існуючого податкового боргу, у тексті вдосконаленої ст. 212 КК вважаю за доцільне використовувати поняття податкового зобов'язання (пп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 ПК). Відповідно замість умисного ухилення від

сплати податків і зборів у поліпшеній ч. 1 ст. 212 КК повинно йтися про умисну несплату платником податків і зборів або його представником, податковим агентом, службовою особою податкового зобов'язання, що поєднується з неподанням податкової звітності або внесенням до податкової звітності завідомо неправдивих відомостей. Зрозуміло, що таке позначення злочинного діяння (а треба ще визначитись із суспільно небезпечними наслідками та адекватними їм санкціями) потребує серйозного фахового обговорення.

На мою думку, перекручення податкової звітності завдяки виправданій універсальності цього поняття дозволить охопити, зокрема, випадки невідображення (приховування) у цій звітності об'єктів оподаткування, їх заниження і водночас ураховуватиме ту обставину, що зміст обману, який спричиняє несплату податкового зобов'язання, може стосуватися й інших, крім об'єкта оподаткування, елементів правового механізму податку чи збору – його ставки, платника, бази або одиниці оподаткування тощо. Так, різновидом злочину, передбаченого ст. 212 КК, визнаватимуться обманні зловживання з податковими пільгами, що, серед іншого, вимагатиме виключення зі ст. 222 КК «Шахрайство з фінансовими ресурсами» задування про пільгу щодо податків.

Крім цього, з тим, щоб унеможливити застосування ст. 212 КК щодо випадків неумисного порушення вимог податкового законодавства, вказану кримінально-правову заборону зовсім не обов'язково законодавчо пов'язувати з узгодженням податкових зобов'язань. Варто рухатися принципово іншим шляхом, доповнивши КК нормою приблизно такого змісту: «Якщо особа сумлінно помилялась щодо протиправності вчиненого нею діяння, ознаки якого як злочину визначені цим Кодексом і нормативним актом чи договором або правовим звичаєм, який не є законом про кримінальну відповідальність, то вона через відсутність вини кримінальної відповідальності не підлягає. У разі, коли з урахуванням обставин справи особа могла уникнути такої помилки, її діяння вважається вчиненим через необережність». Перевага пропонованого компромісного варіанту (порівняно з уточненням легального описання умислу) убагацьється в тому, що наголос зроблено не на незнанні закону (а тому скасовувати відповідну конституційну презумпцію, з огляду на її прагматизм, не треба), а на помилці – неправильному сприйнятті змісту нормативно-правового акта чи іншого відмінного від КК джерела [24].

Висновки. Проведене дослідження дозволяє стверджувати про недоречність перегворення узгодження податкового зобов'язання в кримінально-правове поняття і водночас про необхідність викладення ст. 212 КК «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» у такій редакції, за якої упереджена (однобічна, «адвокатська») інтерпре-

тація положень ПК щодо узгодження податкових зобов'язань не заважала б ефективній кримінально-правовій охороні системи оподаткування. Потребують серйозного фахового обговорення наукові ідеї закріплення в межах цієї статті КК відповідальності за податкове шахрайство й доповнення КК нормою, присвяченою відповідному різновиду юридичної помилки. Слід наголосити й на тому, що проблеми справляння податкових внесків, включаючи ті з них, що пов'язані з проведенням податкових перевірок і нерідким прийняттям за їх результатами незаконних податкових повідомлень-рішень, а також проблеми кримінального провадження у справах про ухилення від сплати податків і зборів, як і проблеми «рентабельності» діяльності такого правоохоронного органу, як податкова міліція, не повинні вирішуватися за допомогою внесення змін до кримінального закону (тим більше не до кінця продуманих).

Використані джерела:

1. Готін О. Подвійні стандарти спеціальних кримінально-правових норм : деякі міркування з приводу здобутків та витрат криміналізації / О. Готін // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 10. – С. 133–136.
2. Кузьмич Я. Реформа Податкового кодексу України та її вплив на кримінальний процес / Я. Кузьмич / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://dega.ua/files/review_nku_12042016_uk.pdf.
3. Сичка В. Старая сказка о главном / В. Сичка, Ю. Анисимов // Бухгалтерия. – 21 апреля 2003 г. – № 16-17. – С. 63–65.
4. Деркач Т. Конфликт интересов и налоговый компромисс : теория и практика применения / Т. Деркач // Сборник систематизированного законодательства. – Вып. 1. – Январь 2008 г. – С. 178–181.
5. Белкин М. Азбука защиты, или Как в суде защититься от незаконного уголовного преследования / М. Белкин // Бухгалтерия. – 3 марта 2008 г. – № 9. – С. 61–63.
6. Курило Ю. Питання оскарження постанови про порушення кримінальної справи за податковими злочинами / Ю. Курило // Адвокат Бухгалтера. – 2008. – № 23. – С. 28–31.
7. Вегера В. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків / В. Вегера // Вісник прокуратури. – 2009. – № 7. – С. 51–54.
8. Шемяткін О. Помилка в декларації / О. Шемяткін // Дзеркало тижня. – 21 квітня 2012 р. – № 15.
9. Ясюнецький О. Про деякі спірні питання адміністрування податків / О. Ясюнецький // Юридичний вісник України. – 25–31 жовтня 2014 р. – № 43.
10. Карпенко М. О. Деякі спірні питання провадження в кримінальних справах, порушених за ст. 212 Кримінального кодексу України / М. О. Карпенко // Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка. – 2009. – № 1. – С. 95–101.

11. Протасов С. Мінімізація ризиків притягнення до кримінальної відповідальності на підставі висновків акту податкової перевірки підприємства / С. Протасов / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : pravo.ua/docs/events/28/Protasov.pptx.

12. Бучинський Й. Закон один для всіх : для платників податків і податківців / Й. Бучинський, Є. Вакуленко, О. Годуєв, В. Фетчишина // Юридичний вісник України. – 20–26 червня 2009 р. – № 25.

13. Бучинський Й. Закон – один для всіх / Й. Бучинський, Є. Вакуленко, О. Годуєв, В. Фетчишина // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 25. – С. 19–21.

14. Яковинець А. Оскарження до суду дій слідчих податкової міліції при проведенні ними досудового слідства по кримінальних справах, порушених щодо злочинів у сфері оподаткування / А. Яковиненць, В. Гаркуша, І. Безолюк // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 37. – С. 31–36.

15. Смирнова А. В. Кримінально-правова кваліфікація співучасті в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Смирнова Анелія Василівна. – К., 2012. – 255 с.

16. Паламарчук О. Кримінальна відповідальність за несплату податків та узгодження грошового зобов'язання / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/kriminalna-vidpovi-dalnist-za-nesplatu-podatktiv-vs-uzgodzhennya-groshovogo-zobovyazannya.html>.

17. Андрушко П. П. Коментар до постанови Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 / П. П. Андрушко // Вісник Верховного Суду України. – 2004. – №11. – С. 15–21.

18. Судова практика Верховного Суду України у кримінальних справах за 2008–2009 роки / за ред. П. П. Пилипчука. – К. : Істина, 2011. – 736 с.

19. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів; заг. редакція М. Я. Азарова. – 2-ге вид., доп. та перероб. Т. 1. – К. : Міністерство фінансів України, Національна академія ДПС України, 2011. – 590 с.

20. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку / Д. О. Гетманцев // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 4. – С. 134–137.

21. Названо найбільш суперечливі норми Податкового кодексу / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mycity.mk.ua/news/23508>.

22. Паламарчук О. Особливості розмежування кримінального переслідування за ухилення від сплати податків з процедурою узгодження грошового зобов'язання / О. Паламарчук / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://radako.com.ua/news/osoblivosti-rozmezhuвання-kriminalnogo-peresliduvannya-za-uhilennya-vid-splati-podatktiv-z>.

23. Дудоров О. О. Вибрані праці з кримінального права / передне слово д-ра юрид. наук, проф. В. О. Навроцького/ О. О. Дудоров. – Луганськ: РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2010. – 952 с.

24. Дудоров О. Специфіка юридичної помилки при вчиненні злочинів із змішаною протиправністю / О. Дудоров // Право України. – 2011. – № 9. – С. 82–91.

Дудоров А.А. Об уголовно-правовом значении согласования налоговых обязательств

В статье излагаются и анализируются существующие в доктрине и на практике подходы, касающиеся влияния согласования налоговых обязательств на наличие состава преступления «уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей)». Раскрывается сущность указанного согласования как составляющей администрирования налогов и сборов. Обосновывается положение о нецелесообразности превращения согласования налоговых обязательств в уголовно-правовое понятие и о необходимости изложения статьи 212 Уголовного кодекса Украины в такой редакции, при которой предвзятая интерпретация положений Налогового кодекса Украины о согласовании налоговых обязательств не препятствовала бы уголовно-правовой охране системы налогообложения.

Ключевые слова: *уклонение от уплаты налогов и сборов, преступление, общественно опасные последствия, согласование налогового (денежного) обязательства.*

Dudorov O.O. On the Criminal Law Meaning of Tax Liabilities Settlement

The article outlines and analyzes existing in doctrine and in practice approaches to influence of the procedure of tax liability settlement on the offense of “evasion of payment of taxes, duties (mandatory payments)” under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine.

It is established that the first (“defense”) approach to the issue of penal meaning of tax liabilities settlement lies in the fact that socially dangerous consequences as element of the objective side of the discussed crime under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine as actual underpayment into budgets or state purpose funds in significant, large or extra-large amounts, are identified (excluding penalties and interest) with tax debt. This approach comes from putting evasion of taxes and duties to the group of crimes with material structure and from the fact that current legislation while governing the coordination of tax obligations, sets the obligation of paying only agreed upon payment of tax liabilities.

It is shown that attempts of legislative “connecting” the crime set under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine to the procedure of tax liabilities settlement have been developed over time in the following bills: “On Making Amendments to Article 212 of the Criminal Code of Ukraine (concerning specification of crime elements)” (registration № 4230 from March 18, 2009, entered by Member of Parliament of Ukraine Y.V. Novikova) and “On Amendments to the Tax Code of Ukraine Concerning Characteristics of Criminal Proceedings in Tax Relations and Issues of Administration of Taxes and Duties” (registration № 3448 from November 10, 2015, entered by Members of Parliament of Ukraine A.V. Zhurzhiy, N.P. Yuzhanina and others). Critical analysis of these Bills in the aspect of criminal law and criminal procedure meaning of the tax liabilities settlement is provided.

It has been proved that the other (“prosecution”) approach to solving the discussed problem is to ensure that socially dangerous consequences as an element of

the objective side of the offense under Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine, have to be regarded as not tax debt within the meaning of the Tax Code of Ukraine, but as damage caused by crime. Its character and amount (along with other elements of crime “evasion of payment of taxes, duties (mandatory payments)” including intent aimed at violation of tax laws) have to be established not within the administration of taxes and charges but within criminal proceedings, regulated by criminal procedure law. In particular, actual underpayment of funds to be paid as taxes and fees into budgets can be established not only by the tax inspection resolution that can be appealed in administrative or judicial way, triggering the mechanism of appeal settlement of tax liability but, for example, by the expert opinion.

The essence of tax liability settlement as part of the administration of taxes and fees is considered. It is shown that the Tax Code of Ukraine, while providing various options (ways) of such settlement, not always associates it with appellate (administrative or judicial) adjudication of the supervisory authority decision. In this regard it is stated that attempts to *de lege ferenda* and, especially, *de lege lata* link the crime “evasion of taxes and duties (mandatory payments),” only with the appellate settlement of tax obligations commitments should be assessed critically.

The position that due to the adoption of these bills there will be actually ungrounded decriminalization of the significant number acts that are currently considered as criminal evasion of taxes and duties and that such approach will result in a sharp decline of tax discipline by taxpayers. It is suggested that the main problem, when it comes to the role and limits of criminal law repression in the protection of the tax system, lies not in administering taxes and duties, the element of which is the coordination of tax liabilities, but in the quality of criminal law and its qualified application.

A final conclusion is made about inappropriateness of conversion of tax liability harmonization into criminal law concept and also about the need for presenting Article 212 of the Criminal Code of Ukraine “Evasion of Payment of Taxes and Duties (Mandatory Payments)” in such version, under which the biased (one-sided, “defense”) interpretation of legislative provisions on the coordination of tax obligations would not interfere with criminal law protection of taxation system. The scientific idea of establishing within the mentioned Article of the Criminal Code of Ukraine of criminal liability for tax fraud and amending the Code with provision on the corresponding type of legal error requires serious professional discussion. It is also noted that the issues of levying tax contributions, including those related to tax audits and the adoption on their results in illegal tax notices, and also problems of the criminal proceedings in cases of evasion of taxes and duties, as well as the problem of “profitability” of such law enforcement agency as tax police should not be addressed through amendments to the criminal law.

Key words: *evasion from payment of taxes and duties, crime, socially dangerous consequences, settlement of tax (monetary) liability.*