

УДК 343.50

К. М. Огороднік

КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВЕ ЗНАЧЕННЯ МОТИВУ І МЕТИ ПРИ ВЧИНЕННІ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

У статті проаналізовано кримінально-правове значення мотиву та мети як елементів суб'єктивної сторони складу злочину при вчиненні ухилення від сплати податків. Чинним кримінальним законодавством встановлено відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України). Зміст мети ухилення від оподаткування утворюється із загальних (притаманних для будь-якого ухилення) та особливих складових, що певною мірою зумовлюються і різною мотивацією цього злочину. Загальна мета ухилення від оподаткування полягає в прагненні не сплатити державі належного. Наголошено, що у випадку встановлення в діях особи прямого умислу при вчиненні несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, поєданого з корисливим мотивом, це дає підстави кваліфікувати діяння особи як злочин, передбачений ст. 212 КК України, поєднання непрямого умислу з іншими (не корисливими мотивами) складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, не створює. Стосовно того, що може вказувати на ознаки саме прямого умислу в діях винної особи, то цією ознакою ми пропонуємо вважати наявність ознак корупційного правопорушення в діях особи.

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

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

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

Аналіз останніх досліджень і публікацій, у яких започатковано розв'язання цієї проблеми і на які опирається автор, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується дана стаття. Значний доробок у розрізі дослідження проблематики вини та інших елементів суб'єктивної сторони злочину у кримінальному праві міститься у працях таких вітчизняних науковців, як П. П. Андрушко, М. І. Бажанов, Ю. В. Баулін, Р. В. Вереша, П. А. Воробей, С. В. Гончаренко, О. О. Дудоров, М. Й. Коржанський, О. М. Костенко, П. С. Матишевський, А. А. Музика, В. О. Навроцький, А. Смірнова, В. В. Сташис, В. Я. Тацій, М. І. Хавронюк.

Водночас низка питань щодо розуміння суб'єктивної сторони злочину пов'язаного з ухиленням від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів залишається спірною. Вони вимагають подальшого дослідження, в тому числі із використанням окремих нових підходів з урахуванням перегляду окремих положень кримінально-правової доктрини України.

Мета статті. Дослідження суб'єктивної сторони ухилення від оподаткування не обмежується встановленням форми вини чи виду умислу. Для з'ясування питання про виникнення, формування та зміст психічного ставлення особи до ухилення від оподаткування потрібно встановити кримінально-правове значення мотиву та мети цього злочину.

Виклад основного матеріалу. К. Ф. Тіхонов відзначає, що мотив, мета та емоції суттєво впливають на зміст вини. Вчений аргументує це тим, що наявність негативного ставлення особи до інтересів суспільства значною мірою залежить від мотиву, мети та емоцій. Найчастіше ці обставини обумовлюють більшу чи меншу тяжкість вини [1, с. 58].

У кримінально-правовій літературі єдиного погляду щодо мотиву аналізованого складу злочину не існує. Правильне розмежування видів умислу при ухиленні від сплати обов'язкових внесків державі можливе лише за умови з'ясування мети та мотиву вчиненого. При встановленні мети та мотиву слід звертати особливу увагу на результати матеріалізації розумових та психічних процесів самим індивідом [2, с. 52]. На жаль, у вітчизняній правозастосовчій практиці цьому не приділяється достатньо уваги.

Мотив і мета як психічні ознаки характерні для будь-якої свідомої вольової поведінки людини. У їх основі лежать потреби, інтереси людини. Однак коли йдеться про мотив і мету злочину, їх зміст визначається антисоціальною спрямованістю. Мотив злочину – це спонукання до вчинення злочину, а мета – уявлення про його суспільно небезпечний наслідок, про ту шкоду інтересам, яка за відомо для винного буде спричинена охоронюваним кримінальним законом і яка є для нього бажаною.

У ході задоволення потреб мотиви можуть змінюватися і збагачуватися. Поведінка, звичайно, є мотивованою, тобто визначаються разом і мотиви, але вони можуть бути нерівнозначними. Деякі з них є керівними, основними, інші – виступають у ролі додаткових. Особа керується, як правило, основними (пануючими, домінуючими) мотивами. Саме в таких мотивах більше всього проявляється суспільна небезпека особи злочинця. Вона така, який мотив її злочинної поведінки, адже мотив – явище особистісне, пов'язане з індивідуальними особливостями людини [3, с. 514].

Варто мати на увазі, що мотив означає і глибоку особисту причину злочинної поведінки. Він допомагає відповісти на запитання про те, чому особа поводить себе злочинно. Мотив розкриває співвідношення між внутрішнім і зовнішнім світом особи, між її потребами і можливостями (способами) їхнього задоволення, будучи саме особистісною детермінацією злочинної поведінки. Мотиви злочинної поведінки завжди тісно пов'язані з потребами й інтересами особи злочинця. Разом з тим суть відмінності злочинної поведінки полягає в інтересах, потребах, мотивах, меті, поглядах особи. Особистісні риси злочинця накладають відбиток на мотивацію, а мотиви злочинної поведінки, закріпивши в кримінально-карних діях, деформують особу злочинця.

Під мотивом злочину звичайно розуміють внутрішнє спонукання, рушійну силу вчинку людини, що визначає його зміст і уявлення про бажаний результат, якого прагне особа, котра визначає спрямованість діяння. Мотив виникає в особі на стадії формування наміру вчинити злочин і тому його виникнення передуює вчиненню злочину, але разом з тим він реалізується на усіх стадіях вчинення злочину і навіть може змінюватися з одного на інший.

З огляду на це, мотив дозволяє визначити, чому особа вчиняє злочин, а мета – заради чого, до якого результату спрямована її суспільно небезпечна діяльність.

Мотив як спонукання людини скоїти певний вчинок, зокрема, мотив злочину, є складним вольовим емоційним процесом, який відбувається у психіці людини. У процесі виникнення рішення перемагає будь-який мотив, котрий і визначає напрям

волі людини. Характерним при прийнятті злочинного рішення (формуванні умислу) і є перевага суспільно небезпечного мотиву над усвідомленням обов'язку. Тобто мотив породжує умисел на скоєння злочину [3, с. 515].

Розглядаючи питання мотивації злочинної поведінки, слід зазначити, що В. М. Кудрявцев виділяє поняття «мотивації» у двох значеннях. По-перше, мотивація означає процес формування та виникнення мотиву злочинної поведінки, по-друге, мотивація означає сукупність спонукань (потреби, інтереси, звички тощо), які можуть виступати мотивом злочинної поведінки [4, с. 39].

Оскільки законодавець у диспозиції ст. 212 КК України не передбачив мотив ні як обов'язкову, ні кваліфікуючу ознаку, він для кваліфікації злочину сьогодні значення не має, але при цьому характеризує особу винного і ступінь суспільної небезпеки вчиненого діяння і тому повинен у будь-якому разі встановлюватися.

Деякий час науковці схилилися до визначення мотиву ухилення від оподаткування виключно як корисливого. Під корисливим мотивом у кримінальному праві розуміють спонукання до збагачення, отримання майнових вигод, підвищення матеріального стану, навіть якщо такі дії вчиняються на користь третіх осіб, винний намагається прямо чи побічно підвищити через них свій матеріальний стан. М. Й. Коржанський та А. Ф. Зелінський вважають, що слово «користь» несе в собі негативну моральну оцінку спонукання, вказує на егоїстичний зміст. Корисливий мотив виникає з індивідуальної потреби й особистого інтересу [5, с. 42]. Досить широке тлумачення користі дає А. Ф. Зелінський: це прагнення задовольнити індивідуальну життєву потребу шляхом протиправного, передбаченого кримінальним законом заволодінням чужим майном або майновим правом, що не належить винному [6, с. 156].

Не менш вдалою є теза, за якою корисливий мотив умисної злочинної діяльності полягає в аморальному прагненні задоволення індивідуальної потреби шляхом протиправного, передбаченого кримінальним законом заволодіння чужим майном або створення умов для заволодіння ним шляхом незаконного, за чужий рахунок, звільнення від майнових обов'язків і скорочення звичайних і необхідних за цих обставин особистих витрат. Кожен погодиться, що задоволення власних потреб через вчинення злочину – справді, неприродно й аморально. виправдання цьому бути не може [3, с. 515].

Також Ю. М. Сухов, вважає, що мотив цього злочину, «як правило, корисливий, зокрема навіть при ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів з метою використання «заощаджуваних» коштів в інтересах трудового колективу чи підприємства, оскільки особа, таким чином, окрім альтруїстичних, майже завжди керується прагненням задовольнити власну потребу – набути репутації незамінного, компетентного керівника тощо» [7, с. 10]. Оскільки матеріальна вигода є головною ознакою користі, то вона властива в тій чи іншій мірі для кожного індивіда.

Слід зазначити, що корислива мета і корисливий мотив ухилення від сплати податків обумовлені характером комерційної діяльності підприємств залежно від їх форми власності і проявляється в прагненні особи – платника податків – задовольнити свою індивідуальну потребу шляхом протиправного звільнення від майнових обов'язків, скорочення необхідних у конкретній ситуації або звичайних для певної особи витрат з метою поліпшення власної комерційної діяльності чи здобуття особистих благ. У той же час не можна не визнати, що одна справа, коли винним керувала особиста корислива зацікавленість (наприклад, вилучення з обороту «зеконормлених» на податках коштів з метою звернення їх на свою користь чи використання з іншою метою в особистих інтересах), і зовсім інша – якщо керівник підприємства намагався врятувати його від розорення з причини непомірного податкового тягара і, не сплачуючи податки, збільшував фонди, що залишаються у

розпорядженні організації, рятував виробництво від зупинки, а працівників – від неминучого звільнення (це здебільшого характерно для підприємств державного сектора економіки).

Вважаємо, що розуміння істотної різниці між таким неплатником податків і корисливим неплатником, а тим більше, злодієм повинно впливати також і на вибір заходів, що застосовуються з метою стягнення несплачених у визначений законодавством строк податків, зборів та інших обов'язкових платежів, на міру кримінальної відповідальності [8, с. 172].

Зрозуміло, що, крім корисливого, при вчиненні несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів мають місце такі мотиви, як особиста зацікавленість, отримання переваг у конкурентній боротьбі, погашення заборгованості по заробітній платі, модернізації основних засобів виробництва, підтримки певних політичних сил на виборах тощо. Але, не дивлячись на таку різнобарвність, всі ці злочини завдавали шкоду відносинам у сфері оподаткування.

Так, досліджуючи чинники, що впливають на вчинення правопорушень у сфері оподаткування, А. Є. Гутник дійшов висновку, що в основі правопорушень у цій сфері не завжди лежать корисливі мотиви. В окремих випадках мотивами правопорушень виступають: намагання покращити фінансові показники підприємства, забезпечення платоспроможності, розвитку виробництва, конкурентноздатності тощо [9, с. 37]. Проте така позиція, на нашу думку, є досить спірною.

Так, В. В. Лисенко та П. В. Мельник щодо ухилення від оподаткування мотивом злочину визнають корисливу чи іншу зацікавленість [10, с. 32]. Л. П. Брич визначила, що корисливий мотив не є обов'язковою ознакою ухилення від сплати обов'язкових внесків державі [11, с. 283].

В умовах системної економічної кризи в державі мотивом, який нерідко спонукає осіб, відповідальних за сплату обов'язкових внесків державі, до вчинення ухилень: є бажання зберегти підприємство від банкрутства чи скрутного фінансово-економічного становища. Такі міркування осіб, хоч і не виправдовують їх повністю, але мають бути враховані при призначенні їм покарань.

Щодо мети злочину, то в науці кримінального права під метою злочину розуміють той уявний і бажаний суб'єктом кінцевий результат, якого він прагне досягнути, вчиняючи суспільно небезпечне діяння [12, с. 294]. Також метою злочину вважають бажання особи, яка вчинює суспільно небезпечне діяння, досягти певних шкідливих наслідків [13, с. 464].

На відміну від мотиву, мета злочину характеризує безпосередній злочинний результат, якого прагне досягти винний, вчинюючи злочин. Мотив і мета по-різному характеризують вольовий процес, де, зрештою, мотив злочину відповідає на питання: чим керується особа, яка вчиняє злочин, а мета визначає бажаний результат, до якого прагне особа.

Слід відзначити, що за своїм характером мотив тісно пов'язаний із метою злочину, оскільки саме він є поштовхом до досягнення злочинного результату. Мотив дає відповідь на питання: чому особа вчиняє діяння, що є спонуканням для вчинення? Мета ж відповідає на питання: заради чого особа вчиняє діяння, що вона прагне досягти цим, до якого конкретного результату прямує винний? Мотив і мета злочину є взаємопов'язані, але водночас не тотожні поняття: іншими словами, усвідомлення мотиву перетворює його на мету.

Протягом тривалого часу законодавець надає вагомому кримінально-правового значення меті вчинення злочину. Залежно від опису законом суб'єктивної сторони конкретного складу злочину, його мета може відіграти роль обов'язкових або кваліфікуючих (особливо кваліфікуючих) ознак. При цьому слід визнати

обґрунтованою позицію вчених, за якою тільки в умисних злочинах є мета, адже саме нею визначається спрямованість дій винного, прагнення до певного результату, зацікавленість у його досягненні. Встановлення мети як ознаки суб'єктивної сторони діяння є необхідним в усіх випадках вчинення умисного злочину, що дасть змогу виявити його причини, а також визначити вид і строк покарання.

Характерною ознакою будь-якого умисного злочину, що вчиняється з прямим умислом, є також і мета злочину. Мета – це уявлення про суспільно небезпечний наслідок діяння, що міститься в свідомості винної особи і до якого вона прагне, вчиняючи злочин. Правильне з'ясування мети злочину сприяє встановленню змісту і спрямованості умислу, а звідси – і встановленню ступеню суспільної небезпеки діяння, що, в свою чергу, враховується судом при призначенні покарання.

Особливості податкового злочину, а саме його багатоб'єктність, впливають і на характер мети як ознаки суб'єктивної сторони цього злочину.

Метою ухилення від оподаткування може бути настання якогось певного наслідку, а в деяких випадках – декількох наслідків. При цьому все буде залежати від обізнаності особи та бажання досягнення того чи іншого результату, тобто від інтелектуального та вольового моментів умислу.

Це означає, що при рівних умовах, але в різних випадках зміст мети (обсяг бажаного злочинного наслідку) може бути неоднаковим. Зміст мети ухилення від оподаткування утворюється із загальних (притаманних для будь-якого ухилення) та особливих (характерних для певного ухилення) складових, що певною мірою зумовлюються і різною мотивацією цього злочину. Загальна мета ухилення від оподаткування полягає в прагненні не сплатити державі належного.

Особлива складова мети полягає в прагненні несплатою належного досягти й іншого злочинного результату. Разом з тим тенденція визнання мети обов'язковою ознакою суб'єктивної сторони ухилення від оподаткування реально існувала. Зокрема пропонувалося викласти ст.148-2 таким чином: «Умисне діяння, вчинене з метою несплати установою ... податків...». Зрозуміло, що прийняття подібних пропозицій щодо визнання мети обов'язковою ознакою ухилення від оподаткування значно ускладнило б розслідування та судовий розгляд кримінальних справ цієї категорії.

Висновки. Підсумовуючи, наголосимо, що у випадку встановлення в діях особи прямого умислу при вчиненні несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, поєднаного з корисливим мотивом, це дає підстави кваліфікувати діяння особи як злочин, передбачений ст. 212 КК України, водночас, поєднання непрямого умислу з іншими (не корисливими мотивами) складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, не створює. Стосовно того, що може вказувати на ознаки саме прямого умислу в діях винної особи, то цією ознакою ми пропонуємо вважати наявність в тому числі і ознак корупційного правопорушення в діях винної особи.

Список використаної літератури

1. Тихонов К. Ф. Суб'єктивная сторона преступления : моногр. / К. Ф. Тихонов. – Саратов : Приволж. кн. изд-во, 1967. - 103 с.
2. Осика І. Доказування мотиву та мети як ознак суб'єктивної сторони злочину / І. Осика, С. Сафронов // Право України. -1997. - № 3. - С. 52.
3. Золотова О. І. Корисливий мотив як кваліфікуюча ознака умисного вбивства / О. І. Золотова // Держава і право. - 2009. - Вип. 46. - С. 513-518.
4. Криминальная мотивация : моногр. / под ред. В. Н. Кудрявцева. – М., 1986. – 290 с.
5. Зелінський А. Ф. Корислива злочинна діяльність : моногр. / А. Ф. Зелінський, М. Й. Коржанський. - Київ : Генеза, 1998. - 144 с.
6. Зелинский А. Ф. Криминология : учеб. пособ. / А. Ф. Зелинский. - Х., 2000. – 234 с.

7. Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю: автореф. ... канд. юр. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право» / Юрій Миколайович Сухов; Київський національний університет ім. Т.Шевченка. - К., 2000. - 21 с.
8. Молодик В. В. Кримінально-правові аспекти відповідальності за злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів і інших обов'язкових платежів / В. В. Молодик // Вісник Луганського інституту внутрішніх справ. - 1998. - №3. - С.169 -178.
9. Специфіка попередження, виявлення та розкриття злочинів у кредитно-фінансовій та банківській системах : навч. посіб. / за ред. А. Є. Гутніка, С. П. Точилкіна. - Ірпінь : Академія ДПС, 2001. – 154 с.
10. Лысенко В. В. Возбуждение уголовного дела об уклонении от уплаты налогов : учеб.-практ. пособ. / В. В. Лысенко, П. В. Мельник. - К. : Правові джерела, 1999. – 255 с.
11. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні : моногр. / Л. П. Брич, В. О. Навроцький ; вступ.ст. М. Я. Азаров. - К. : Атіка, 2000. - 288 с.
12. Гришук В. К. Кримінальне право України : заг. част. : навч. посіб. / В. К. Гришук. - К. : Ін Юре, 2006. – 568 с.
13. Вереша Р. В. Суб'єктивні елементи підстави кримінальної відповідальності : підруч. / Р. В. Вереша. - К. : Атіка, 2006. - 740 с.

Стаття надійшла до редакції 15.05.2014 р.

К. М. Ohorodnik

PENAL VALUE MOTIVE AND PURPOSE IN COMMITTING OF TAX EVASION

Penal value motive and purpose as elements of subjective side of crime in committing of tax evasion is analyzed in the article. Responsible for evasion of taxes, duties and other obligatory payments is established by the current criminal law (art. 212 of CC of Ukraine). To clarify the question of the origin, formation and content of the mental attitude of a person for tax evasion should be to establish the motive and purpose of the crime. There is emphasized, that the correct clarifying of purpose of crime facilitates to clarify the content and direction of intent, and as a result to clarify the level of social danger of action. The last has taken into account by the Court in sentencing. There is noted, that the essence of specialty of criminal behavior includes interests, demands, motives, purpose and view of a person. Personal features of offender impact on his motivation. Motives of criminal behavior are fixed in criminal and penal actions, deform of a person of offender. A motive as a prompting of a human to commit some act, particularly a motive of crime, is a complex volitional emotional process which has place in the psychic of a person. Any motive which determines the direct of human's volition wins in the process of appearing of decision. General (which are inherent of any evasion) and specialty elements form the content of the purpose of tax evasion. These elements are due by different motivation of the crime. The general purpose of tax evasion is an aspiring doesn't pay to the state any payments. Emphasized that in case the actions of a person in direct intent when committing non-payment of taxes, duties and other obligatory payments, combined with a selfish motive, it gives reason to define a person acts as a crime under Art. 212 Criminal Code of Ukraine, the combination with other indirect intent (not selfish motives) of a crime under Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine does not provide. We propose to consider signs of corruption offenses in the actions of a person as a feature of direct intent in the actions of the perpetrator.

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