

КРИМІНАЛЬНЕ ПРАВО ТА КРИМІНОЛОГІЯ



Микола АРМАНОВ

доцент кафедри кримінального права, кримінології та кримінально-виконавчого права
Національної академії прокуратури України,
юрист 2 класу,
кандидат юридичних наук, доцент
napu.armanov@gmail.com

УДК 343.359.2

ОБ'ЄКТ І ПРЕДМЕТ ЗЛОЧИНУ, ПЕРЕДБАЧЕНОГО СТАТТЕЮ 212 КРИМІНАЛЬНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ, ТА ЇХ КВАЛІФІКАЦІЙНЕ ЗНАЧЕННЯ

Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є злочином, що негативно впливає на широке коло суспільних відносин, починаючи від наповнення відповідних бюджетів та фондів і закінчуючи належним фінансовим забезпеченням державних та місцевих інституцій. За такого суттєвого негативного впливу на суспільство загалом цей злочин не має належної кримінально-правової заборони, а норма, наразі вміщена у ст. 212 Кримінального кодексу України (КК України), не повною мірою відповідає потребам правоохоронної діяльності в податковій сфері. Вказане зумовлює актуальність наукових пошуків у цьому напрямі.

На науковому рівні було чимало спроб опрацювання найбільш вдалої моделі протидії ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Окремі питання з цієї тематики були висвітлені в працях таких відомих правників України, як Л.П. Брич, О.О. Дудоров, Н.О. Гуророва, В.Р. Мойсик, А.В. Смирнова. Однак законодавчу редакцію ст. 212 КК України і сьогодні складно визнати бездоганною.

Отож мета статті полягає у висвітленні проблем, які виникають при оцінюванні ознак вчиненого діяння на предмет їх відповідності таким ознакам, як об'єкт і предмет у складі злочину, передбаченого ст. 212 КК України, та виробленні шляхів їх подолання на правозастосовному й нормотворчому рівнях.

Об'єкт злочину. Кримінально-правову норму, відповідно до якої забороняється ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), поміщено законодавцем до Розділу VII Особливої частини КК України «Злочини у сфері господарської діяльності». Об'єднуючи у цьому розділі кримінальні правопорушення, законодавець мав би виходити зі спільності їх родового об'єкта. У більшості наукових джерел ним прийнято вважати правомірну господарську діяльність. Проте господарська діяльність не є родовим об'єктом цієї групи злочинів. У контексті зазначеного доцільно вказати, що родовий об'єкт – це ті блага або цінності, яким заподіюється шкода певною групою злочинів або які ставляться під загрозу заподіяння такої шкоди. При вчиненні більшості злочинів у сфері

господарської діяльності шкода безпосередньо такій діяльності не завдається – можуть мати місце протиправні ненадходження до державного чи місцевих бюджетів, розлад державної фінансової системи, порушення прав споживачів тощо. Однак перелічені цінності не є складовими господарської діяльності, а тому зазначати про неї як про родовий об'єкт цієї групи злочинів не можна.

Більше того, складно виокремити якийсь більш-менш конкретне благо чи цінність, які могли б претендувати на статус родового об'єкта злочинів у сфері господарської діяльності. Такий висновок підтверджується також і назвою розділу, в якому згруповані ці злочини. На відміну від більшості розділів Особливої частини КК України, в назвах яких зазначається *проти* чого спрямована певна група злочинів, назва Розділу VII вказує на *сферу* їх вчинення. Тобто у назві розділу відсутня вказівка на родовий об'єкт цієї групи злочинів. Невизначеність родового об'єкта детермінує появу труднощів при з'ясуванні безпосереднього об'єкта окремих злочинів, що, у свою чергу, може створювати певні проблеми при кваліфікації злочинів цієї групи.

Зазначаючи про об'єкт ухилення від сплати податків, варто вказати, що обов'язок сплачувати податки закріплено на конституційному рівні. У ст. 67 Основного Закону України вказано: *«Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом»*. Недотримання цього обов'язку може заподіювати шкоду державній бюджетній системі. Це, відповідно, ускладнює виконання державою її соціальних функцій. Тому логічним вбачається припущення, що безпосереднім об'єктом досліджуваного злочину є порядок формування державного та місцевого бюджетів чи державних цільових фондів. Надходження до вказаних фондів забезпечуються не тільки за рахунок господарської діяльності, оскільки обов'язок сплати податків та інших загальнообов'язкових зборів покладено й на осіб, які господарською діяльністю не займаються. Подібної думки дотримується й Л.П. Брич, який зауважує про те, що родовий об'єкт ухилення від сплати обов'язкових внесків державі становлять відносини у сфері фінансів, безпосередній об'єкт цього

злочину є складним. Поряд із відносинами у сфері оподаткування порушуються відносини з розподілу матеріальних благ у суспільстві [1, 14]. Згідно з цим твердженням науковець не розглядає як безпосередній або родовий об'єкт досліджуваного складу злочину господарську діяльність.

У зв'язку з цим постає перше проблемне запитання: чи має місце аналізований склад злочину, якщо ухилення від сплати податків здійснюється поза сферою господарської діяльності?

Враховуючи наявність норми, закріпленої у ст. 212 до Розділу VII Особливої частини КК України, необхідно констатувати, що шкода зазначеному об'єкту має заподіюватись лише у межах господарської діяльності. Це зумовлює звернення до етимології поняття «господарська діяльність». Відповідно до ст. 3 Господарського кодексу України (ГК України) під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції. Господарська діяльність поділяється на підприємницьку (з метою одержання прибутку) та некомерційну (без мети одержання прибутку).

Це свідчить, що ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) необхідно визнавати кримінально караним лише в тому випадку, коли обов'язок зі сплати податку чи збору виник у зв'язку з діяльністю суб'єкта господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямованою на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

Згідно зі ст. 55 ГК України суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. У ч. 2 цієї статті наведено вичерпний перелік видів суб'єктів господарювання, а саме:

1) господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного

кодексу України (ЦК України), державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до КК України, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

При цьому господарські організації мають діяти на основі права власності, права господарського відання чи оперативного управління, мати статус юридичної особи, що визначається цивільним законодавством та ГК України.

Поряд із визначенням господарської діяльності та суб'єктів господарювання в ГК України окреслено коло господарських відносин, які ним врегульовуються. Так, у ст. 1 визначено, що предметом регулювання цього Кодексу є господарські відносини, які виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами й іншими учасниками відносин у сфері господарювання, а в ст. 2 визначено учасників господарських відносин, до яких віднесено суб'єктів господарювання, споживачів, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією, а також громадян, громадські й інші організації, які виступають засновниками суб'єктів господарювання чи здійснюють щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності.

У ГК України здійснено також розмежування відносин у сфері господарювання з іншими відносинами. Так, у ст. 4 вказано, що не є предметом регулювання ГК України: майнові й особисті немайнові відносини, що регулюються ЦК України; земельні, гірничі, лісові та водні відносини, відносини щодо використання й охорони рослинного і тваринного світу, територій та об'єктів природно-заповідного фонду, атмосферного повітря; трудові відносини; фінансові відносини за участю суб'єктів господарювання, що виникають у процесі формування та контролю виконання бюджетів усіх рівнів; адміністративні й інші відносини

управління за участю суб'єктів господарювання, в яких орган державної влади або місцевого самоврядування не є суб'єктом, наділеним господарською компетенцією, і безпосередньо не здійснює організаційно-господарських повноважень щодо суб'єкта господарювання.

Таким чином, у господарському законодавстві чітко визначено межі власного правового регулювання, які відокремлено від суспільних відносин, приміром, трудових, цивільних, фінансових, що не є господарськими, оскільки мають іншу правову природу. Отож, як вбачається з наведеного, зобов'язання зі сплати податків взагалі не належать до сфери господарської діяльності, що мало б унеможливити застосування ст. 212 КК України. Більше того, якщо говорити про оподаткування найманої праці (зарплатня у конвертах) або оподаткування дарунків, спадщини, виграшів тощо, то навіть джерело доходів, які мають оподатковуватись, в таких випадках не пов'язане з господарською діяльністю.

Зважаючи на викладене, можна стверджувати, що застосування норми, закріпленої у ст. 212 КК України, на сьогодні здійснюється винятково за аналогією. Інакше кажучи, ця норма застосовується до відносин, які не є господарськими, водночас кримінальний закон обмежує її використання тільки господарською сферою.

Такого висновку можна дійти лише шляхом ґрунтовного тлумачення положень КК України, адже безпосередньо диспозиція ст. 212 вказаних обмежень не містить, що детермінує випадки, коли за цією статтею рекомендують притягати до відповідальності навіть осіб, у яких податкове зобов'язання виникло не у зв'язку з господарською діяльністю або які взагалі не є суб'єктами господарювання. Зокрема, у п. 7 постанови Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 року № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» суб'єктами ухилення визначено податкових агентів. Однак, як відомо, до податкових агентів належать і роботодавці. Відносини між роботодавцем (податковий агент) і працівником (особа, на яку покладено податкове зобов'я-

зання) складно назвати господарськими, оскільки вони традиційно визначаються як трудові. Тобто ухилення від сплати податків у такому разі відбуватиметься не у сфері господарської діяльності, а в сфері трудової діяльності працівників. Інакше кажучи, Пленум Верховного Суду України ігнорує той факт, що норма, закріплена у ст. 212 КК України, міститься у розділі, яким визначено сферу вчинення злочинів – господарську діяльність.

Варто зауважити, що Верховний Суд України не завжди дотримувався такої позиції. У постанові Пленуму Верховного Суду України від 26 березня 1999 року № 5 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» міститься цілком протилежна рекомендація. У абз. 3 п. 4 цієї постанови зазначено, що умисне неутримання чи неперахування посадовою особою до бюджету сум прибуткового податку з громадян, яким виплачувалися доходи, повинне кваліфікуватися як зловживання посадовим становищем, оскільки платником цього податку є та особа, з доходів якої його не утримано чи не перераховано. Критикуючи такий підхід та обгрунтовуючи необхідність кваліфікації подібних ситуацій за ст. 212 КК України, О.О. Дудоров вказував на неузгодженість і змістовну нетотожність показників, що характеризують суспільно небезпечні наслідки при зловживанні службовим становищем та ухиленні від сплати податків, через що, на думку автора, порушується принцип рівності громадян перед кримінальним законом [2, 207]. Як уже наголошувалося, Пленум Верховного Суду України у постанові 2004 року діаметрально змінив свою позицію.

Концептуально погоджуючись із сучасною позицією Пленуму Верховного Суду України та, відповідно, з точкою зору О.О. Дудорова, варто зауважити, що чинна редакція КК України не надає можливості реалізувати такий підхід, тому що податкові агенти діють за межами господарських відносин, а відтак, не у сфері господарювання. Такі відносини згідно з чинним законодавством належать до фінансових відносин за участю суб'єктів господарювання, що ви-

никають у процесі формування та контролю виконання бюджетів усіх рівнів. Тому кваліфікація дій осіб, які ухиляються від виконання своїх податкових зобов'язань, є ні чим іншим як застосуванням кримінального закону за аналогією. Для виправлення зазначеної ситуації необхідно внести норму, передбачену ст. 212 КК України, а також деякі інші за межі Розділу VII Особливої частини КК України.

Стосовно предмета цього злочину варто зауважити про таке. Зі змісту ст. 212 КК України вбачається, що ним є податки, збори (обов'язкові платежі), які входять у систему оподаткування, введені у встановленому законом порядку.

У ст. 6 Податкового кодексу України (ПК України) зазначено: *«Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до податкового кодексу»*.

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій».

Суккупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України».

У ст. 8 ПК України визначено види податків і зборів, ухилення від сплати яких й утворює аналізований склад злочину. Зокрема, всі податки та збори поділяються на загальнодержавні й місцеві. До загальнодержавних належать податки та збори, які встановлені ПК України і є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених ПК України. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПК України, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До загальнодержавних податків та зборів належать: податок на прибуток підпри-

емств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; збір за першу реєстрацію транспортного засобу; екологічний податок; рентна плата; мито. До місцевих податків належать: податок на майно; єдиний податок. До місцевих зборів – збір за місяця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Варто звернути увагу на те, що згідно з ПК України до системи оподаткування включено мито. Відповідно до п. 9.2 цього Кодексу відносини, пов'язані з установленням та справлянням мита, регулюються митним законодавством. У ст. 271 Митного кодексу України (МК України) визначено, що мито – це загальнодержавний податок, встановлений ПК України та цим Кодексом, який нараховується і сплачується відповідно до МК України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. У МК України закріплено, що мито справляється у випадках ввозу – вивозу товарів на митну територію України чи з неї. Таким чином, ухилення від сплати мита, що призвело до ненадходження до бюджету коштів у розмірі, що дорівнює чи перевищує 1 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, утворює склад злочину, передбачений ст. 212 КК України. При цьому спосіб ухилення (на сьогодні) не впливає на кваліфікацію і може бути будь-яким. Тому, якщо особа переміщує товари через митний кордон України та вживає заходів на ухилення від сплати мита, які здебільшого проявляються у приховуванні цих товарів від митного контролю або переміщенні їх через митний кордон взагалі поза митним контролем, її дії містять ознаки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Як відомо, переміщення певних предметів через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю прийнято вважати ознаками об'єктивної сторони контрабанди (ст. 201 КК України). У 2011 році було прийнято низку доповнень до КК України, якими поміж іншого кримінальну відповідальність за певні злочини у сфері господарської діяльності, а так звану товарну контрабанду – декриміналізовано. З того часу помил-

ково вважається, що переміщення товарів загального користування через митний кордон України не є злочинним та повинно оцінюватись тільки як адміністративний делікт. Однак аналіз диспозиції ст. 212 КК України і чинного податкового законодавства дає змогу стверджувати, що у 2011 році повної декриміналізації «товарної контрабанди» не відбулось, оскільки переміщення товарів через митний кордон поза митним контролем чи з приховуванням від митного контролю утворює склад злочину, передбачений ст. 212 КК України, в разі якщо розмір несплаченого мита є значним, тобто перевищує в тисячу і більше разів неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Ще одне питання, на яке варто звернути увагу, говорячи про предмет ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), – це відмежування цього злочину від діяння, передбаченого ст. 191 КК України («Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем»), яке вчиняється у сфері оподаткування. Зокрема, відповідно до методичних рекомендацій з питань здійснення наглядової діяльності у сфері оподаткування [3, 11] незаконне відшкодування ПДВ може кваліфікуватись за ст. 191 КК України. Значення такого розмежування дуже важливе, оскільки відповідальність за ст. 212 КК України настає у випадках заподіяння шкоди у розмірі не менше 1 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. А кримінальна відповідальність за частинами 1–3 ст. 191 КК України згідно із вказаними методичними рекомендаціями може настати за наявності передбачених зазначеними нормами обставин, у разі завдання шкоди, що перевищує 0,2 неоподаткованого мінімуму доходів громадян [3, 11].

Однією з відмежувальних ознак за такої ситуації є предмет злочину. У складі ухилення від сплати податків, як уже зазначалось, це – податки, збори (обов'язкові платежі). У складі привласнення, розтрата або заволодіння майном шляхом зловживання службовим становищем – майно. Тобто при вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, особа вчиняє дії, спрямовані на уникнення зменшення власних активів та

збільшення активів держави. Інакше кажучи, майнова шкода державі має вигляд неотриманої вигоди: обсяг державних коштів не зменшується і не збільшується, хоча повинен був збільшитись відповідно до податкового законодавства. При вчиненні злочину, передбаченого ст. 191 КК у сфері оподаткування, обсяг державних коштів зменшується, оскільки відбувається безпідставний перехід майна (грошей під видом відшкодування ПДВ) від держави до інших осіб.

Зважаючи на викладене, можна дійти наведених нижче висновків.

1. Ухилення від сплати податків завдає шкоду бюджетній системі України. Наповнення бюджетів і спеціальних фондів не завжди здійснюється за рахунок господарської діяльності певних суб'єктів. Тому для уникнення негативної практики застосування кримінального закону за аналогією необхідним є вилучення відповідної кримінально-правової норми зі злочинів у сфері господарської діяльності та переміщення її до іншої категорії. На жаль, структура Особливої частини КК України наразі не містить розділу, який повною мірою відповідав би об'єкту цього посягання. Наведене зумовлює її перегляд та виокремлення нового розділу, в якому мають бути зосереджені всі посягання на фінансову систему держави, які не стосуються господарської

діяльності. До таких належать злочини, передбачені, зокрема, статтями 199, 201, 210, 211, 212, 212-1, 222.

2. У 2011 році не відбулось повної декриміналізації «товарної контрабанди». Переміщення товарів через митний кордон України поза митним контролем чи з приховуванням від митного контролю утворює склад злочину, передбачений ст. 212 КК України, в разі якщо розмір несплаченого мита є значним, тобто в тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

3. Розмежування ухилення від сплати податків від привласнення, розтрати або заволодіння майном шляхом зловживання службовим становищем можливо проводити за предметами у складах цих злочинів. Податок як предмет злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є майновим обов'язком, а не майном, на відміну від предмета у складі злочину, передбаченого ст. 191 КК України. Тому при ухиленні від сплати податків не відбувається перехід майна від платника податків до держави, який мав би бути. При привласненні, розтраті та заволодінні майном шляхом зловживання службовим становищем, навпаки, перехід майна має місце, але від держави до вигодонабувача, проте він має бути безпідставним.

Список використаних джерел:

1. *Брич Л.П.* Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі / Л.П. Брич. – Львів: ЛДУ, 1998. – 66 с.
2. *Дудоров О.О.* Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти: моногр. / О.О. Дудоров. – К.: Істина, 2006. – 648 с.
3. *Методичні рекомендації з питань здійснення наглядової діяльності у сфері оподаткування / відділ захисту фінансово-економічних інтересів держави Головного управління захисту прав і свобод громадян та інтересів держави, протидії корупції та злочинності у сфері транспорту Генеральної прокуратури України; кафедра представництва інтересів громадян і держави у суді та нагляду за додержанням і застосуванням законів Національної академії прокуратури України. – К., 2012. – 39 с.*



**ОБ'ЄКТ І ПРЕДМЕТ ЗЛОЧИНУ,
ПЕРЕДБАЧЕНОГО СТАТТЕЮ 212 КРИМІНАЛЬНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ,
ТА ЇХ КВАЛІФІКАЦІЙНЕ ЗНАЧЕННЯ**

Відображено наукові погляди на об'єкт і предмет складу злочину, передбаченого статтею 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» Кримінального кодексу України. Зроблено акцент на значенні об'єкта та предмета для кваліфікації цього злочину та запропоновано підходи до їх практичного застосування. Висвітлено недоліки чинної норми-заборони, запропоновано шляхи її вдосконалення.

Ключові слова: ухилення від сплати податків; податки; збори; обов'язкові платежі; неоподатковуваний мінімум доходів громадян; об'єкт; предмет.

Николай АРМАНОВ

**ОБЪЕКТ И ПРЕДМЕТ ПРЕСТУПЛЕНИЯ, ПРЕДУСМОТРЕННОГО
СТАТЬЕЙ 212 УГОЛОВНОГО КОДЕКСА УКРАИНЫ,
И ИХ КВАЛИФИКАЦИОННОЕ ЗНАЧЕНИЕ**

Отражены научные взгляды на объект и предмет состава преступления, предусмотренного статьей 212 «Уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей)» Уголовного кодекса Украины. Сделан акцент на значении объекта и предмета для квалификации этого преступления и предложены подходы к их практическому применению. Освещены недостатки существующей нормы-запрета, предложены пути ее усовершенствования.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов; налоги; сборы; обязательные платежи; необлагаемый минимум доходов граждан; объект; предмет.

Mykola ARMANOV

**OBJECT AND SUBJECT OF THE CRIME ENVISAGED
BY ARTICLE 212 OF THE CRIMINAL CODE OF UKRAINE
AND THEIR QUALIFICATION MEANING**

The article reflects the views on the research object and thing of a crime under Article 212 of the Criminal Code «Evasion of taxes and duties (mandatory payments)». Emphasis is placed on the value of the object and thing to the qualification of the crime, and suggests approaches for their practical application. Was illustrated the shortcomings of the existing rules-prohibitions, and was suggested ways to improve it.

Keywords: tax evasion; taxes; fees; obligatory payments; the non-taxable minimum incomes of citizens; object; thing.

