

О.А. ВОРОНА

(Національна академія внутрішніх справ)
(Науковий керівник кандидат юридичних наук
О.В. Шпотаківська)

ПРОЦЕСУАЛЬНА ФОРМА ЗАСТОСУВАННЯ Ч. 4 СТ. 212 КРИМІНАЛЬНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Ключові слова: *обов'язкові платежі; пеня; податки; збори; податковий злочин; кримінальна відповідальність; звільнення від кримінальної відповідальності.*

Згідно з ч. 4 ст. 112 Кримінально-процесуального кодексу України (далі – КПК) до підслідності слідчих податкової міліції віднесені справи про злочини, передбачені ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК) «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». Особливістю ст. 212 КК є те, що у її ч. 4 передбачена заохочувальна норма у сфері оподаткування. Ця норма зазнала суттєвих змін. Верховна Рада України 2 грудня 2010 р. прийняла Закон «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» [5], яким ч. 4 ст. 212 КК викладена у новій редакції, а саме: «Особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня)».

До внесення зазначених змін до цієї заохочувальної норми деякі процесуальні аспекти звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків

вже розглядалися у працях таких науковців, як Ю. Баулін, О. Дудоров, М.Йоффе, В.Останін та ін. Однак новизна нормативного матеріалу обумовлює необхідність проведення комплексного дослідження вказаної проблеми. Отже, метою цієї статті є розгляд питання про процесуальну форму застосування ч. 4 ст. 212 КК.

Для правильного вирішення цього питання спочатку потрібно визначитися з таким поняттям ч. 4 ст. 212 КК, як «звільнення від кримінальної відповідальності». Роз'яснення даного поняття міститься у п.1 постанови Пленуму Верховного Суду України № 12 від 23 грудня 2005 р. «Про практику застосування судами України законодавства про звільнення особи від кримінальної відповідальності». Судам роз'яснено, що звільнення від кримінальної відповідальності – це відмова держави від застосування щодо особи, котра вчинила злочин, установлених законом обмежень певних прав і свобод шляхом закриття кримінальної справи, яке здійснює суд у випадках, передбачених КК, у порядку, встановленому КПК [6, 313].

Однак у КПК немає відповідної норми, що визначає процесуальну форму закриття кримінальної справи за наявності наведеної матеріально-правової підстави. Таким чином, існує прогалина у кримінально-процесуальному законі, під якою слід розуміти «відсутність регулювання

кримінально-процесуальних відносин, коли ці відносини мають бути врегульовані з позицій принципів права» [4, 49].

Якщо державний орган, що здійснює кримінальне судочинство, зустрівся з такою прогалиною, то він має право і зобов'язаний подолати її за правилами аналогії закону, тобто залучити для вирішення ситуації, що склалася, іншу норму права, передбачену для врегулювання найбільш схожої з ситуацією, що вирішується [4, 49]. Іншими словами, слідчий, прокурор, суд у наведеній ситуації мають застосовувати ті норми КПК, які визначають порядок звільнення від кримінальної відповідальності за наявності обставин, передбачених Загальною частиною КК. Таким чином, звільнення від кримінальної відповідальності та закриття кримінальної справи за підставою, передбаченою ч. 4 ст. 212 КК, необхідно здійснювати за правилами, передбаченими ст. 7¹ КПК.

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

Таким чином, наведена заохочувальна норма підлягає застосуванню тільки у тому разі, коли: 1) буде доведено, що особа вчинила ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів і вчинене нею діяння охоплюється ч. 1 або 2, або 3 ст. 212 КК; 2) має місце позитивна посткримінальна поведінка, яка полягає у тому, що винна особа до пред'явлення їй обвинувачення сплатила належні суми податків і зборів, а також пеню і фінансові санкції. Вони повинні бути сплачені саме

службовою особою підприємства, установи чи організації, винною у вчиненні податкового злочину, а не самою юридичною особою, яка є платником податків. До такого висновку можна прийти, виходячи із буквального тлумачення ч. 4 ст. 212 КК.

Сплата податків, зборів (обов'язкових платежів) має місце у тому випадку, якщо особа добровільно або за пропозицією працівників податкових органів, якими здійснювалась перевірка, в тому числі і працівників податкової міліції, сплатить в повному обсязі заборговану нею суму податків, зборів та інших обов'язкових платежів в порядку, визначеному законом. Під відшкодуванням шкоди, завданої державі несвоєчасною сплатою податків (фінансові санкції, пеня), слід розуміти сплату особою коштів у вигляді фінансових санкцій або пені. Пеня – це сплата коштів у розмірі відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що стягується з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання. Фінансова санкція (штрафна санкція) – це плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка стягується з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами [1, 234].

Для застосування ч. 4 ст. 212 КК не вимагається, щоб особа, яка умисно ухилялася від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, сприяла розкриттю і розслідуванню злочину, а також щиро покаялася у вчиненому. Як відомо, щире розкаяння характеризує суб'єктивне ставлення винної особи до вчиненого злочину, яке виявляється в тому, що вона визнає свою провину, висловлює жаль з приводу вчиненого та бажання виправити ситуацію, що склалася. Визнання особою своєї вини не завжди є проявом щирого каяття, як цього вимагає законодавець, оскільки може поєднуватись із критикою діючого законодавства, виправдуванням своєї

протиправної поведінки. «Останнє є характерним, зокрема, для ухилення від оподаткування. Якби ч. 4 ст. 212 КК містила вказівку на шире каяття, ця заохочувальна норма у переважній більшості випадків за умов сучасної податкової системи України просто не працювала, тобто перетворилась би у так звану «мертву» кримінально-правову норму» [3, 78].

Потрібно акцентувати увагу на тому, що оновлена редакція ч. 4 ст. 212 КК суттєво відрізняється від тієї, що діяла раніше. До набрання нею чинності 1 січня 2011 р. звільнення особи від кримінальної відповідальності відбувалось тільки у тому випадку, коли вона вперше вчинила наступні злочинні діяння, передбачені ч. 1 або ч. 2 ст. 212 КК, а саме: 1) умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введеного у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установ, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах; 2) ті самі діяння, вчиненні за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах. Під вчиненням ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів уперше потрібно розуміти такі ситуації:

- особа раніше взагалі не вчиняла злочину, передбаченого ч. 1, або 2, або 3 ст. 212 КК, або діяння, ознаки якого охоплюються однією із наведених норм;
- особа хоча і вчинила раніше відповідний податковий злочин, проте була звільнена за нього від кримінальної відповідальності, в тому числі на підставі ч. 4 ст. 212 КК;

- на момент вчинення нового ухилення від оподаткування судимість за раніше вчинений злочин, передбачений ч. 1 або 2 або 3 ст. 212 КК, було знято або погашено у встановленому законом порядку [3, 78].

Тепер законодавець не вимагає, щоб умовою звільнення особи від кримінальної відповідальності ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів було те, що особа вперше вчинила зазначені злочинні діяння. Вказана заохочувальна норма підлягає застосуванню навіть у тому випадку, якщо діяння, передбачені ч. 1 або 2 ст. 212 КК, вчиняє особа, раніше судима за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах (ч. 3 ст. 212 КК). Якщо така особа до пред'явлення їй обвинувачення сплатить податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодує шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня), вона підлягає звільненню від кримінальної відповідальності.

Норма, передбачена ч. 4 ст. 212 КК, застосовується тільки тоді, якщо особа до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Таким чином, обов'язковою умовою звільнення особи від кримінальної відповідальності є час вчинення цією особою перерахованих дій – сплати податків та відшкодування шкоди. Такі дії мають бути вчинені саме до притягнення особи до кримінальної відповідальності, а тому потрібно визначитись і з цим поняттям ч. 4 ст. 212 КК.

Оскільки наведена норма у цій частині нічим не відрізняється від тієї, що діяла раніше, для з'ясування даного питання потрібно звернутися до роз'яснень Пленуму Верховного Суду України, які дані у поста-

нові № 15 від 8 жовтня 2004 р. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» [6, 362]. У п. 19 цієї постанови вказано, що особа звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до винесення постанови про притягнення її як обвинуваченого і пред'явлення їй обвинувачення сплатила в повному обсязі податки, збори, інші обов'язкові платежі, а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Відповідно до ст. 131 КПК така постановка виноситься у тому разі, коли є досить доказів, які вказують на вчинення злочину певною особою. Обвинувачення повинно бути пред'явлено не пізніше двох днів з моменту винесення слідчим постанови про притягнення даної особи як обвинуваченого і в усякому разі не пізніше дня явки обвинуваченого або його приводу (ст. 133 КПК). Отже, якщо сплата податку мала місце після пред'явлення обвинувачення, досудове слідство у справі має закінчуватися складанням обвинувального висновку та направленням кримінальної справи до суду. Якщо особа до пред'явлення їй обвинувачення сплатила податки, платежі та відшкодувала фінансові санкції – штраф, пеню, вона підлягає звільненню від кримінальної відповідальності.

Важливе значення для застосування ч. 4 ст. 212 КК має вибір моменту притягнення як обвинуваченого. Так, передчасне прийняття цього процесуального рішення може призвести не тільки до необгрунтованого притягнення як обвинуваченого, неправомірного застосування відносно його заходів процесуального примусу, а і до того, що винна особа не встигне погасити податкове зобов'язання, сплатити фінансові санкції і не зможе уникнути у такий спосіб кримінальної відповідальності.

Відповідно до ст. 7¹ КПК, до направлення кримінальної справи до суду слідчий повинен виконати низку процесуальних

дій. По-перше, роз'яснити обвинуваченому сутність обвинувачення. Відповідно до ст. 140 КПК, слідчий, упевнившись в особі обвинуваченого, має оголосити йому постанову про притягнення як обвинуваченого, роз'яснити суть пред'явленого обвинувачення та вручити копію постанови про притягнення як обвинуваченого. Про виконання цих дій слідчим складається протокол із зазначенням години і дати пред'явлення обвинувачення, який підписується обвинуваченим, слідчим та захисником.

По-друге, слідчий зобов'язаний роз'яснити обвинуваченому підставу звільнення від кримінальної відповідальності, передбачену ч. 4 ст. 212 КК. На наш погляд, наведену підставу звільнення від кримінальної відповідальності потрібно роз'яснювати особі вже на початковому етапі провадження по кримінальній справі – після порушення щодо неї кримінальної справи за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК. Це необхідно робити для того, щоб: 1) особа була проінформована про дію заохочувальної норми, при дотриманні вимог якої вона підлягатиме звільненню від кримінальної відповідальності; 2) у неї був певний час до притягнення до кримінальної відповідальності сплатити податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувати шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції).

По-третє, обвинуваченому потрібно роз'яснити право заперечувати проти закриття справи з цієї підстави. Причому його позицію слід викласти у відповідному протоколі. Направлення кримінальної справи до суду не може допускатися, якщо обвинувачений проти цього заперечує. В цьому разі провадження у справі має продовжуватися в звичайному порядку. Роз'яснюючи дане право, слідчий повинен переконатися, що обвинуваченому зрозумілі наслідки закриття справи за його згодою.

По-четверте, в разі винесення постанови про направлення справи до суду необхідно ознайомити з нею обви-

нуваченого, його захисника. У КПК не визначені вимоги, які пред'являються до такого процесуального документа. Відповідні роз'яснення з цього питання містяться у п. 13 вищевказаної постанови Пленуму Верховного Суду України № 12 від 23 грудня 2005 р., де вказано, що зазначена постанова має бути вмотивована. Крім даних про особу у ній повинні бути наведені докази вчинення злочину, а також обставини, на підставі яких прокурор або слідчий дійшов висновку про необхідність закриття кримінальної справи.

По-п'яте, обвинуваченому, його захиснику, у разі їх вимоги, потрібно надати для ознайомлення усі матеріали кримінальної справи та роз'яснити їх права, передбачені КПК.

Виконавши перераховані процесуальні дії, слідчий повинен направити кримінальну справу прокурору. Дії прокурора у справі, яка надійшла до нього від слідчого щодо направлення в суд для вирішення питання про звільнення від кримінальної відповідальності, визначені у ст. 232¹ КПК. Одержавши справу, прокурор має перевірити повноту проведеного розслідування, законність постанови і прийняти одне з таких рішень: 1) дати письмову згоду з постановою слідчого і направити справу до суду; 2) скасувати постанову слідчого і повернути йому справу з письмовими вказівками; 3) змінити постанову слідчого або винести нову постанову. Якщо прокурор погодився з рішенням слідчого, кримінальна справа направляється до суду для прийняття рішення про звільнення особи від кримінальної відповідальності.

У зв'язку з розглядом даного питання слід звернути увагу на те, що ст. 212 КПК не передбачає такої форми закінчення досудового слідства, як складання постанови про направлення справи до суду для вирішення питання про звільнення особи від кримінальної відповідальності. У цій статті вказано, що досудове слідство закінчується складанням обвинувального висновку або постанови про закриття справи чи по-

станови про направлення справи до суду для вирішення питання про застосування примусових заходів медичного характеру. Безумовно, направлення кримінальної справи до суду для вирішення питання про звільнення від кримінальної відповідальності є теж самостійною формою закінчення досудового розслідування, а тому потрібно внести відповідне доповнення до ст. 212 КПК.

Питання про звільнення особи від кримінальної відповідальності за підставою, передбаченою ч. 4 ст. 212 КК, має вирішуватись у стадії попереднього розгляду справи суддею. Такі роз'яснення надані Пленумом Верховного Суду України у постанові № 6 від 30 травня 2008 р. «Про практику застосування кримінально-процесуального законодавства при попередньому розгляді кримінальних справ у судах першої інстанції» [2, 10]. У п. 10 цієї постанови зазначено, що за змістом ст. 248 КПК на цій стадії справи можуть бути закриті як справи, що надійшли до суду з обвинувальним висновком (зокрема за актом амністії), так і справи, що надійшли до суду від прокурора з постановами прокурора чи слідчого, погодженими із прокурором, про звільнення обвинуваченого від кримінальної відповідальності із закриттям кримінальної справи. У цій стадії визначена можливість закриття справи за всіма підставами, зазначеними у ст. 248 КПК. Також на цій стадії справа може бути закрита **і за спеціальних підстав, передбачених в Особливій частині КК**.

Розглядаючи справу, суддя повинен переконатися, що діяння, яке поставлено особі у провину, дійсно мало місце, що воно містить склад злочину і особа винна в його вчиненні, а також, що умови та підстави її звільнення від кримінальної відповідальності передбачені ч. 4 ст. 212 КК. Умовою такого звільнення є вчинення особою податкового злочину, а підставою є певна її поведінка після його вчинення, яку держава заохочує, а саме до притягнення до кримінальної відповідальності

вона сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

За наявності обставин, передбачених ч. 4 ст. 212 КК, суд зобов'язаний звільнити відповідну особу від кримінальної відповідальності. Такий висновок витікає зі змісту п. 12 наведеної постанови Пленуму Верховного Суду України № 12 від 23 грудня 2005 р., у якому наголошується, що суди повинні враховувати, що в низці норм Особливої частини КК передбачено спеціальні підстави звільнення від кримінальної відповідальності. У таких випадках за наявності обставин, передбачених конкретною нормою закону, суд зобов'язаний звільнити відповідних осіб від кримінальної відповідальності. Приймаючи рішення про закриття справи, суддя повинен скасувати запобіжний захід, заходи забезпечення цивільного позову і конфіскації майна, а також вирішити питання про речові докази. З огляду на вимоги ч. 1 ст. 13 Закону «Про судоустрій і статус суддів», суддя, прийнявши при попередньому розгляді кримінальної справи рішення про її закриття, повинен ухвалити постанову іменем України.

У разі незгоди судді з постановою прокурора або слідчого, погодженого з прокурором, про можливість закриття справи щодо обвинуваченого з підстави, передбаченої у ч. 4 ст. 212 КК, суддя при попередньому розгляді справи вправі або повернути її на додаткове розслідування на підставі ст. 246 КПК (якщо у справі допущені істотні порушення кримінально-процесуального закону чи не виконано обов'язкові при проведенні досудового слідства дії, які мають значення для прийняття рішення по суті справи), або повернути справу прокурору на підставі ст. 249¹ КПК (якщо прокурор не дотримав вимог закону щодо перевірки наявності підстави для закриття справи).

На відміну від діючого КПК, у проекті КПК України від 13 грудня 2007 р. № 1233

передбачена ст. 184 «Порядок закриття провадження в кримінальній справі та звільнення особи від кримінальної відповідальності з підстав, передбачених в Особливій частині Кримінального кодексу України» [7], у якій йдеться і про процесуальну форму застосування ч. 4 ст. 212 КК.

Згідно з ч. 1 ст. 184 КПК, прокурор за наявності підстав, передбачених у ч. 4 ст. 212 КК, своєю мотивованою постановою направляє кримінальну справу до суду для вирішення питання про закриття в ній провадження та звільнення обвинуваченого від кримінальної відповідальності. У ч. 2 цієї статті вказано, що суд у судовому засіданні за наявності підстав для звільнення від кримінальної відповідальності, зазначених у ч. 1 цієї статті, закриває провадження у справі та звільняє особу від кримінальної відповідальності. Відповідно до ч. 3 ст. 184 проекту, якщо особі за наявності передбачених у цій статті підстав для звільнення від кримінальної відповідальності пред'явлено обвинувачення у вчиненні інших злочинів, за які вона не звільняється від кримінальної відповідальності, справа у повному обсязі направляється до суду зі вказаною в частині першій цієї статті постановою та обвинувальним висновком. Питання про звільнення від кримінальної відповідальності у відповідній частині обвинувачення з підстав, передбачених в Особливій частині КК, у такому випадку вирішується судом при попередньому розгляді справи.

У цілому погоджуючись з редакцією ст. 184 проекту КПК, висловимо деякі пропозиції щодо її вдосконалення. Пропонуємо доповнити ч. 1 цієї статті положенням, що перед винесенням мотивованої постанови про направлення справи до суду для вирішення питання про закриття в ній провадження та звільнення обвинуваченого від кримінальної відповідальності, йому повинно бути роз'яснено сутність обвинувачення, підставу звільнення від кримінальної відповідальності і право заперечувати проти закриття провадження

у справі з цієї підстави. Направлення кримінальної справи до суду з підстав, зазначених у цій статті, не допускається, якщо обвинувачений проти цього заперечує. В цьому разі провадження у справі продовжується в звичайному порядку. Прокурор

повинен ознайомити обвинуваченого, його захисника з зазначеною постановою, а в разі їх вимоги – з усіма матеріалами справи та роз'яснити їх права, передбачені цим Кодексом.

Список літератури:

1. *Баулін Ю.В.* Звільнення від кримінальної відповідальності: монографія / Ю.В. Баулін. – К.: Атіка, 2004.
2. Вісник Верховного Суду України. – 2008. – № 6.
3. *Дудоров О.* Заохочувальна норма, передбачена ч. 4 ст. 212 КК України: до питання про запровадження, тлумачення і застосування / О. Дудоров // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 2.
4. Кримінальний процес: підручник / [за ред. Ю.М. Грошевого та О.В. Капліної]. – Харків: Право, 2010.
5. Податковий кодекс України // *Голос України* від 4 грудня 2010 р. – № 229–230.
6. Постанови Пленуму Верховного Суду України в кримінальних справах. – К.: Паливода А.В., 2010.
7. Проект Кримінально-процесуального кодексу України № 1233 від 13 грудня 2007 р.

РЕЗЮМЕ

Рассмотрены особенности освобождения лиц от криминальной ответственности за уклон от оплаты налогов.

SUMMARY

The considered particularities of the liberation of the persons from criminal responsibility for gradient from payment of the taxes.

*Рекомендовано кафедрою
кримінального та адміністративного права*

Подано 10.03.2011.