

ПРО ЧЕРГОВУ СПРОБУ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЗАОХОЧУВАЛЬНОЇ НОРМИ, РОЗРАХОВАНОЇ НА ОСІБ, ЯКІ ВЧИНИЛИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

ON ANOTHER ATTEMPT ON IMPROVING INCENTIVE PROVISION, DESIGNED FOR PERSONS WHO HAVE COMMITTED EVASION OF TAXES AND DUTIES

Дудоров О.О.,
д.ю.н., професор,
Заслужений діяч науки і техніки України
Запорізький національний університет

У статті аналізуються положення законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей кримінального провадження в податкових відносинах та питань адміністрування податків і зборів» у частині вдосконалення частини 4 статті 212 Кримінального кодексу України, яка передбачає можливість звільнення від кримінальної відповідальності тих, хто вчинив ухилення від сплати податків і зборів. З'ясовуються переваги й недоліки вказаного законопроекту. Пропонується авторська редакція відповідної заохочувальної норми.

Ключові слова: ухилення від сплати податків і зборів, заохочення, звільнення від кримінальної відповідальності, притягнення до кримінальної відповідальності, посткримінальна поведінка.

В статье анализируются положения законопроекта «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно особенностей уголовного производства в налоговых отношениях и вопросов администрирования налогов и сборов» в части совершенствования части 4 статьи 212 Уголовного кодекса Украины, предусматривающей возможность освобождения от уголовной ответственности лиц, совершивших уклонение от уплаты налогов и сборов. Раскрываются преимущества и недостатки данного законопроекта. Предложена авторская редакция соответствующей поощрительной нормы.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов и сборов, поощрение, освобождение от уголовной ответственности, привлечение к уголовной ответственности, посткриминальное поведение.

The article analyzes provisions of the Bill "On Amendments to the Tax Code of Ukraine concerning the characteristics of the criminal proceeding in tax relations and issues of administering taxes and duties" in terms of improving Part 4 of Article 212 of the Criminal Code of Ukraine, which provides for exemption from criminal liability for those who have committed evasion of taxes and duties. The author analyzes both advantages and drawbacks of the mentioned bill.

In particular, the provision of the inappropriateness of recognition of fines and penalties as damage caused to the state by late payment of tax dues is argued.

The relevance of the mentioned crime commission for the first time in the discussed incentive provision is substantiated, since this norm is designed to not only carry out pragmatic tasks (filling the budget, focus of efforts on the investigation of serious financial crimes, continuation of normal financial and economic activities of taxpayers, etc.), but also to implement prevention goal in the financial area. In the case of repeated application against the same offender of this provision its meaning as of preventive measure is lost since the violator has demonstrated a tendency to systematic violations of tax laws.

It is established that the defect of the current version of the researched criminal law norm is not mentioning of promoting disclosure and (or) investigating crime as component (element) of person's positive post criminal behavior.

It is stated that the incentive provision has to include specific (alternative) reference to the officer who took steps for payment by the enterprise, the agency or the organization of taxes and fees, fines and penalties. This would not only help to resolve the issue of repayment (within the application of criminal law compromise) of tax debt at the expense of funds belonging not to the official – the perpetrator, but to the legal entity – taxpayers and fees, and also would stress the fact that for the cancelation of criminal liability offender has to make some positive post criminal actions.

Author's wording of the appropriate incentive provision is proposed. It says that the person who has committed a crime under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine for the first time, shall be exempt from criminal liability if before the moment of obtaining note of suspicion, or no later than 10 calendar days following the day of handling the note of suspicion, he has paid taxes, fees, penalties and interest to the budget, and also contributed to disclosure and (or) investigation of crime. If the offense is committed by an official, he is exempt from criminal liability in case he takes measures on having enterprise, agency or organization pay taxes and duties to the budget that have previously been charged against this official in the specified amounts.

Key words: evasion of taxes and duties, promotion, dismissal of criminal liability, imposing criminal liability, post criminal behavior.

Визнавши спеціальні види звільнення від кримінальної відповідальності, передбачені Особливою частиною кримінального закону, перспективною формою депеналізації, законодавець під час ухвалення у 2001 р. чинного Кримінального кодексу України (далі – КК) істотно збільшив кількість відповідних заохочувальних (компромісних) приписів. Одним із таких приписів є ч. 4 ст. 212 КК, яка розрахована на тих, хто вчинив ухилення від сплати податків і зборів і яку є підстави вважати втіленням ідеї «золотої середини» між кримінально-правовою репресією та економічною доцільністю. Свого часу автор цих рядків уже звертався до дискусійних аспектів застосування й удосконалення вказаної кримінально-правової норми [1, с. 352–364], однак триваюче обговорення законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей кримінального провадження в по-

даткових відносинах та питань адміністрування податків і зборів» (від 10 листопада 2015 р. реєстр. № 3448; унесені народними депутатами України А.В. Журжієм, Н.П. Южаніною та ін.) (далі – законопроект) спонукає повернутись до висвітлення зазначеної проблеми.

Крім інших ініційованих новел у частині регламентації кримінальної відповідальності за податкові делікти, розробники законопроекту висловлюються за те, що викласти ч. 4 ст. 212 КК в такій редакції: «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 відповідні податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодування шкоди, завданої державі їх несво-

часною сплатою (штрафні санкції, пеня) сплачені в повному обсязі будь-якою особою не пізніше 10 календарних днів, наступних за днем вручення повідомлення про підозру такій особі, яка вчинила діяння передбачені цією статтею». У подібній редакції пропонується викласти ч. 4 ст. 212-1 КК, в якій ідеться про ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Розглянемо, наскільки вдалими й продуманими є викладені положення законопроекту.

Позитив законопроекту в аналізованій частині передусім полягає в уніфікації, з одного боку, умов кримінально-правового заохочення осіб, які вчинили ухилення від сплати податків і зборів, з іншого – умов спеціального звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Наявний неоднаковий підхід до визначення умов кримінально-правового заохочення осіб, які вчинили злочини, передбачені ст. 212 і ст. 212-1 КК, є нелогічним, оскільки його втілення в життя призвело до порушення об'єктивно існуючого та історично зумовленого зв'язку між заходами кримінально-правової охорони системи оподаткування й системи загальнообов'язкового соціального страхування. Інша річ, що потребує з'ясування те, умови якого з двох указаних видів кримінально-правового заохочення сформульовано більш вдало.

Позитив законопроекту вбачається також у виключенні з текстів заохочувальних норм звороту «до притягнення до кримінальної відповідальності», щодо якого свого часу висловився Конституційний Суд України (рішення у справі про депутатську недоторканість від 27 жовтня 1999 р. № 9-рп/99), і в конкретизації граничного моменту (кінцевої межі) розрахунків із державою тим, хто бажає уникнути кримінальної відповідальності за вчинене ним ухилення від сплати податкових і соціальних внесків на підставі спеціальних заохочувальних норм КК.

Зміна внаслідок ухвалення Кримінального процесуального кодексу України 2012 р. (далі – КПК) змістового наповнення законодавчого звороту «притягнення до кримінальної відповідальності», використаного в ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК, теоретично спроможна була стимулювати своєчасність позитивної посткримінальної поведінки злочинців, сприяти більш оперативному вирішенню кримінально-правових конфліктів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків та інших обов'язкових платежів.

Цікаво, що в юридичній літературі висловлювались думки, так би мовити, співзвучні вказаним законодавчим змінам. Так, у період обговорення проекту КК Л.П. Брич і В.О. Навроцький пропонували звільняти від кримінальної відповідальності осіб, які хоча й ухилялися від сплати обов'язкових внесків державі, але до моменту порушення кримінальної справи внесли суми несплачених обов'язкових платежів і штрафних санкцій [2, с. 189]. М.І. Хавронюк писав, що кримінально-правовий компроміс має полягати в непорушенні кримінальної справи щодо особи, яка вперше вчинила діяння, передбачені ч. 1 і ч. 2 ст. 212 КК, якщо вона добровільно сплатить податки, збори, а також відшкодує шкоду, завдану державі їх несвоечасною сплатою, під час перевірки, яка здійснюється протягом десяти днів у порядку, передбаченому ст. 97 КПК [3, 236]. А.І. Золотарьов пропонував як на граничний момент відповідних розрахунків вказати в ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК на порушення кримінальної справи [4, с. 14, 18–19].

Разом із тим якщо за раніше чинним кримінально-процесуальним законодавством в особи, котра вчинила злочин, передбачений ст. 212 або ст. 212-1 КК, між моментом виявлення факту вчинення цього злочину й моментом висунення їй обвинувачення був певний проміжок часу,

який особа могла використати для виконання вимог ч. 4 ст. 212 або ч. 4 ст. 212-1 КК, то з набранням чинності КПК 2012 р. цього часу в особи фактично не залишилось. Сама процедура повідомлення особі про підозру в учиненні кримінального правопорушення в тому вигляді, в якому вона виписана в ст. ст. 276–278 чинного КПК, здатна унеможливити застосування ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК (як й інших заохочувальних приписів КК, в яких уживається словосполучення «до притягнення до кримінальної відповідальності») або принаймні поставити долю цих приписів у повну залежність від розсуду правозастосувача. Нормативно не врегульоване питання про часові межі (строки) повідомлення особі про підозру в учиненні кримінального правопорушення дає слідчому змогу «за необхідності» маніпулювати цими строками.

Як слушно зазначає М.П. Куцевич, обмеження виконання умов звільнення від кримінальної відповідальності моментом здійснення повідомлення про підозру фактично зводить нанівець можливість застосування спеціальних видів звільнення, оскільки винній особі дається мало часу для виконання умов звільнення. До того ж вимога вчинити певні посткримінальні дії аби бути звільненою від кримінальної відповідальності до моменту доведення до відома особи кримінально-правової оцінки її поведінки є некоректною [5, с. 113–114]. Існує й небезпека того, що особи для уникнення кримінально-правової репресії визнаватимуть свою вину в учиненні умисного податкового злочину навіть тоді, коли насправді порушення податкового законодавства сталися з необережності. Небезпека опинитись на лаві підсудних чинить на платників податків і їхніх службових осіб психологічний тиск, а тому вони нерідко готові сплатити будь-які кошти з тим, щоб «владнати справу миром». Оскільки звільненню від кримінальної відповідальності підлягає особа, яка вчинила злочин, то в процесуальному порядку щонайменше має бути встановлено, що саме ця особа вчинила певний злочин. Тим більше, що зі ст. 286 КПК впливає, що застосування звільнення від кримінальної відповідальності можливе лише за наявності в особи статусу підозрюваного.

У світлі сказаного положення законопроекту про 10-денний строк, протягом якого мають відбутись відповідні розрахунки з державою, виглядає більш вдалими (принаймні на перший погляд) порівняно з наявним станом справ. Указівка на певний строк, коли ще можна сплатити податкове зобов'язання, фінансові санкції й пеню та уникнути в такий спосіб застосування кримінально-правової репресії, з одного боку, спонукатиме порушників податкового законодавства до того, щоб не затягувати розрахунки з державою, з іншого – даватиме їм змогу відшукати фінансові ресурси, необхідні для виконання вимог КК.

Разом із тим наведені в законопроекті редакції ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК викликають зауваження.

По-перше, у цих редакціях, як і у відповідних частинах чинних редакцій ст. 212 і ст. 212-1 КК, штрафні санкції й пеня розглядаються як шкода, завдана державі несвоечасною сплатою відповідних обов'язкових платежів, із чим погодитись не можна. Адже в складах злочинів, передбачених ст. 212, 212-1 КК, майнова шкода виступає у формі несплаченого (недоплаченого) обов'язкового платежу, який фактично не надійшов до бюджету чи відповідного фонду. Хоч розміри пені і штрафних санкцій пов'язуються з величиною заподіяної шкоди як у кількісному, так і в часовому аспектах, заподіяна умисним ухиленням від сплати податкових та інших обов'язкових платежів шкода, з одного боку, і пеня і штраф – з іншого – це поняття, які не збігаються.

Пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми податкових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. Пеня нараховується на суму податкового боргу після закінчення встановлених Податковим кодексом України (далі – ПК) строків погашення

узгодженого грошового (податкового) зобов'язання. Фінансова санкція (штрафна санкція) – це плата у вигляді фіксованої суми та (або) відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Застосування фінансових санкцій, у зв'язку з чим платнику податків надсилається податкове повідомлення-рішення, не звільняє його від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків і зборів. Порядок нарахування пені регламентується главою 12 розділу II ПК, а застосування санкцій – ст. ст. 113–116 ПК.

Питання, пов'язані з обчисленням недоїмки під час сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також нарахуванням у зв'язку з цим пені та застосуванням штрафних санкцій, вирішуються в ст. 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Із цієї статті випливає, що штрафна санкція – це плата (у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від несплачених, своєчасно несплачених чи донарахованих сум єдиного внеску), яка справляється уповноваженими органами з платників єдиного внеску за вчинення ними правопорушень. Пеня – це плата, що стягується з платників єдиного внеску в розмірі 0,1% від суми недоїмки за кожний день прострочення платежу. Пеня виступає як засіб забезпечення виконання платником покладених на нього страхових зобов'язань, а отже, її нарахування не має стосунку до такої категорії, як шкода.

Разом із тим указівка в ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК на сплату не лише податкового зобов'язання (зобов'язання зі сплати страхового внеску), а й пені і штрафних санкцій як на складову посткримінальної поведінки є виправданою. Розраховуючи на кримінально-правове заохочення, особа повинна усунути результати незаконно отриманих переваг у вигляді протиправного збільшення своїх доходів, компенсувати втрати держави, пов'язані з неотриманням у встановлений строк сум обов'язкових платежів, урешті-решт, продемонструвати соціально корисними діями своє розкаяння. Тому наведені в законопроекті редакції ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК потребують відповідного редакційного уточнення.

Останнє стосується й такої обставини. 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 (включаючи її ч. 4) вказівки на ненадходження коштів до державних цільових фондів свідчитиме про неузгодженість кримінального та регуляторного (податкового) законодавства.

По-друге, законопроектом пропонується виключити з ч. 4 ст. 212-1 КК згадування про те, що на підставі цієї норми від кримінальної відповідальності звільняється лише та особа, котра вчинила ухилення від сплати страхових внесків уперше. Проте вказана заохочувальна норма (як і ч. 4 ст. 212 КК) покликана не тільки виконувати прагматичні завдання (наповнення бюджету чи цільових фондів грошовими надходженнями, зосередження зусиль правоохоронних органів на тяжких фінансових злочинах, трудомістких із погляду розслідування, продовження нормальної фінансово-господарської діяльності платників тощо), а й утілювати у фінансовій сфері профілактичну функцію. У випадку ж неодноразового застосування щодо одного й того самого правопорушника такої норми її сенс як профілактичного припису втрачається, оскільки особа демонструє стійку тенденцію, схильність до систематичних порушень фіскального законодавства. Тому виправдано видається вказівка в ч. 4 чинної редакції ст. 212-1 КК України на особу, яка вчинила злочин уперше.

Із зазначених міркувань подібною вказівкою бажано доповнити ч. 4 ст. 212 КК, водночас зробивши в ній застереження про те, що дія цієї норми (як і ч. 4 ст. 212-1 КК) не

повинна поширюватись на того, хто раніше на її підставі звільнявся від кримінальної відповідальності й протягом певного строку (останній доцільно визначити з урахуванням строків давності) після вступу в законну силу рішення суду про звільнення від кримінальної відповідальності знову вчинив умисне ухилення від сплати податкових та інших обов'язкових внесків. Якщо цього не зробити, ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК відіграватимуть роль своєрідних каталізаторів фінансових злочинів: особа, яка за законом неодноразово не карається за вчинене ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів, схильна до того, щоб і надалі порушувати кримінальний закон. Аргументом на користь закріплення в ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК вказівки на вчинення злочину вперше може слугувати й те, що законопроект, хоча й не зовсім чітко, пропонує й надалі (як і чинний КК) виключати можливість застосування вказаних заохочувальних норм за наявності спеціального речидиву.

По-третє, недоліком запропонованих у законопроекті редакцій ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК є відсутність у цих нормах згадування про сприяння розкриттю й (або) розслідування злочину як складову (елемент) позитивної посткримінальної поведінки особи. Як наслідок, продовжувати мати місце не виправдана заниженість вимог під час звільнення від кримінальної відповідальності, яка справедливо визнається фахівцями виявом невдалості конструювання заохочувальних норм, що дає змогу розцінювати заохочення вже не як добро, а як зло [6, с. 116; 7, с. 146]. Натомість законодавча вимога про обов'язкове сприяння розкриттю й (або) розслідуванню злочину спонукала б особу зайвий раз демонструвати конкретно соціально корисною поведінкою своє каяття в учиненому, що можна було б розглядати як ще один аргумент на користь звільнення цієї особи від кримінальної відповідальності.

На нашу думку, завдяки закріпленню в КК вказівок на зазначене сприяння й учинення злочину вперше вдасться (принаймні частково) подолати негативне ставлення до ч. 4 ст. 212 КК і ч. 4 ст. 212-1 КК як до засобів елементарного «відкупу» від претензій з боку держави, норм, що анулюють превентивний вплив кримінально-правових заборон. Більш ефективно виконуватиметься й фіскальне завдання заохочувальної норми. Адже можна очікувати, що пропонуване сприяння дасть змогу вийти за межі вже викритих епізодів злочинної діяльності й з'ясувати нові факти кримінально каранних порушень податкового та соціального законодавства, що, врешті-решт, вплине й на розміри відшкодування заподіяної державі шкоди, а також сплачуваних фінансових санкцій і пені.

По-четверте, відповідно до законопроекту, кошти мають бути сплачені не пізніше 10 календарних днів, наступних за днем вручення повідомлення про підозру особі, яка вчинила злочин. Вище така конкретизація кінцевої межі розрахунків із державою в контексті кримінально-правового заохочення розцінювалась нами як позитивний законопроекту. Разом із тим хотіли б відзначити щодо цього таке.

Фактично й ч. 4 ст. 212, і ч. 4 ст. 212-1 КК розраховані на тих, «кому не пощастило» й «кого схопили за руку». Згадані норми сформульовані так, що проблеми подолання (зменшення) латентності фінансової злочинності вони не стосуються (точніше, майже не стосуються): 1) їх дія поширюється на вже виявлені факти ухилення від сплати податкових і соціальних внесків; 2) у межах застосування цих норм особа не спонукається до добровільного з'явлення зізнанням і повідомленням про невідомі для правоохоронних органів факти злочинних порушень податкового й соціального законодавства. Але якщо чинні редакції ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК за наявності інших умов усе ж охоплюють і такі випадки, то в разі ухвалення законопроекту цьому буде покладено край. Буквально тлумачення словосполучення «не пізніше 10 календарних днів, наступних за днем вручення повідомлення про під-

озру...» (тобто «прив'язування» розрахунків до періоду, що розпочинається з моменту здійснення відповідної процесуальної дії) наводить на думку про неможливість застосування ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК, викладених у редакції законопроекту, до осіб, які сплачують відповідні кошти до повідомлення їм про підозру. Наскільки правильним є такий підхід?

До речі, доцільність ухвалення законопроекту в пояснювальній записці до нього аргументується, серед іншого, проголошенням Україною євроінтеграційного курсу державної політики. Якщо це так, то не зовсім зрозуміло, чому розробники законопроекту не ставлять питання про запозичення досвіду тих країн (Німеччина, Іспанія, США тощо), які історично мають значно більший досвід кримінально-правової охорони податкових відносин і в законодавстві яких акцент зроблено не на фіскальній, а на, так би мовити, правоохоронній складовій заохочення – на своєчасності інформування компетентних органів про невідомі для них факти злочинних порушень податкового законодавства. Фактично вимагається, щоб унесення уточнених сум податкових платежів або повідомлення про вчинений раніше злочин було здійснено за власною ініціативою винної особи (наприклад, до початку проведення контрольних заходів, спроможних викрити кримінально карані порушення податкового законодавства), але в будь-якому разі не у зв'язку з тим, що уповноваженим органам стало відомо про злочин, учинений конкретним платником податків [1, с. 594–597].

У разі ухвалення законопроекту особи, які вчинили ухилення від сплати податкових та інших обов'язкових внесків (як і потенційні порушники фіскального законодавства), знатимуть, що після того, як їх буде повідомлено про підозру в учиненні злочину, передбаченого ст. 212 або ст. 212-1 КК, у них буде достатньо часу (до речі, у зауваженнях Київського національного університету імені Тараса Шевченка на законопроект пропонується встановити навіть не 10-денний, а 30-денний строк) для того, щоб, задіявши механізм, прописаний у ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК, уникнути кримінальної відповідальності за скоєний злочин. При цьому, з одного боку, у вказаних заохочувальних приписах не міститиметься жодних вимог, які б несли в собі якісь негативні наслідки для платника обов'язкових платежів чи винного (оскільки сплата недоїмки, пені і штрафних санкцій є обов'язком боржника незалежно від наявності або відсутності в діянні особи складу злочину), з іншого – закріплюватиметься чіткий обов'язок держави в особі суду звільнити від кримінальної відповідальності кожного, хто виконав умови, визначені в ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК.

Виходить, що наявність цих норм, викладених у редакції законопроекту (хоче ми цього чи ні), стимулюватиме податкову і страхову злочинність.

Думка про те, що викладення ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК в редакції законопроекту призведе до зниження превентивного впливу цих статей КК, висловлюється й у науковому висновку Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого на законопроект. Указується на можливість збільшення кількості ухилень від сплати податків та інших обов'язкових платежів з боку осіб, які будуть розраховувати на те, що в разі їх викриття вони сплатять відповідні кошти та, як наслідок, будуть звільнені від кримінальної відповідальності.

У зауваженнях Комітету Верховної Ради України (далі – ВРУ) з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності на законопроект стверджується, що передбачене останнім положення про 10-денний строк розрахунків, який спливатиме з дня, наступного за днем вручення особі, яка вчинила злочин, повідомлення про підозру, означає звуження можливостей правоохоронця для реалізації ним кримінально-правового компромісу, гарантованого державою в ч. 4 ст. 212 КК. Зазначається,

що стадія притягнення до кримінальної відповідальності закінчується обвинувальним вироком суду, і до цього моменту в особи, яка має право на застосування щодо неї ч. 4 ст. 212 КК, є можливість розраховатись із державою. Ініційоване ж законопроектом скорочення фактично кількісний строк для сплати податків, зборів і відшкодування шкоди до 10 днів створить більше можливостей для здійснення тиску на суб'єктів підприємницької діяльності та їхніх службових осіб.

На нашу думку, унаслідок набрання чинності КПК 2012 р. граничний момент розрахунків із державою тим, хто воліє уникнути кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податкових внесків на підставі ч. 4 ст. 212 КК, змістився на більш ранню стадію (про це вже йшлося вище). Адже, відповідно до п. 14 ч. 1 ст. 3 КПК, притягнення до кримінальної відповідальності – це стадія кримінального провадження, яка починається з моменту повідомлення особі про підозру в учиненні кримінального правопорушення. Оскільки в ч. 4 ст. 212 КК йдеться про те, що особа має сплатити належні суми податків і зборів, а також пеню й фінансові санкції «до притягнення її до кримінальної відповідальності», це, згідно з чинним кримінальним і кримінальним процесуальним законодавством, має бути зроблено до моменту здійснення в порядку, визначеному КПК, повідомлення про підозру в учиненні ухилення від сплати податків і зборів. І в цьому сенсі законопроект не скорочує, а, навпаки, продовжує (продовжує) строк проведення розрахунків як одну з умов кримінально-правового заохочення. Притягнення до кримінальної відповідальності як певна стадія кримінального переслідування, поняття якої знайшло чітке законодавче закріплення, не тотожне поняттю «кримінальна відповідальність»: остання настає з моменту набрання законної сили обвинувальним вирок суду. У літературі доведено, що поняття «до притягнення до кримінальної відповідальності» й «до повідомлення про підозру» є синонімами [5, с. 113].

Не сприймаючи, отже, розглянуте зауваження Комітету ВРУ з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності на законопроект, водночас відзначимо, що це зауваження слугує аргументом на користь чіткого закріплення в заохочувальних нормах кінцевого моменту розрахунків із державою, адже сутність цих норм має бути зрозумілою не лише для фахівців.

По-н'яте, неоднозначно сприймається вказівка законопроекту на «будь-яку особу», яка може сплатити відповідні кошти, аби той, хто вчинив злочинне ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів, міг бути звільнений від кримінальної відповідальності.

У висновку Головного науково-експертного управління Апарату ВРУ на законопроект можна прочитати, що його положення про сплату податків та інших обов'язкових платежів, пені і штрафних санкцій будь-якою особою суперечить основним кримінально-правовим принципам – індивідуалізації кримінальної відповідальності (ч. 1 ст. 2 КК) та індивідуалізації кримінального покарання (ст. 65 КК). Однак звільнення від кримінальної відповідальності, регламентоване, зокрема, Особливою частиною КК, немає підстав визнавати формою реалізації кримінальної відповідальності; тим більше, воно не стосується покарання. Тому наведене зауваження вважаємо некоректним.

Буквальне тлумачення чинної редакції ч. 4 ст. 212 КК дає змогу стверджувати, що ця норма не може застосовуватись у тому разі, коли податки, збори, фінансові санкції й пеня сплачені не особисто службовою особою підприємства, установи чи організації, винуватою в учиненні податкового злочину (за рахунок її власних коштів), а самою юридичною особою (від її імені). Хоча зрозуміло, що саме остання юридично є платником податків і зборів, на неї ж у разі вчинення податкового правопорушення накладаються фінансові санкції та пеня, а службова особа підпри-

емства, установи, організації як суб'єкт злочину, передбаченого ст. 212 КК, не є платником обов'язкових платежів, які входять у податкову систему. Зроблений висновок поширюється навіть на ті випадки, коли злочин фактично вчинено в інтересах юридичної особи, оскільки кошти, що не сплачені як податки і збори, були використані на її потреби (розвиток виробництва, створення додаткових робочих місць, освоєння нових ринків тощо).

Сказане стосується й кримінально-правового компромісу у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування (ч. 4 ст. 212-1 КК). Страхове законодавство чітко визначає тих платників, які зобов'язані сплачувати єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Перекладення цього обов'язку (навіть у межах позитивної посткримінальної поведінки) на фізичних осіб, які не є платниками відповідних внесків, виглядає не лише нелогічним, а й протиправним. Так, у ч. 9 ст. 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» чітко визначено, що передача платниками єдиного внеску своїх обов'язків із його сплати третім особам заборонена (щоправда, зроблено й застереження: крім випадків, передбачених законодавством). Штрафні санкції мають персоналізований характер і можуть застосовуватися виключно до платника єдиного внеску на (ч. 11 ст. 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»).

Вивчення матеріалів практики показує, що суди, застосовуючи ч. 4 ст. 212 і ч. 4 ст. 212-1 КК, за загальним правилом, не з'ясовують те, за рахунок чіх коштів було сплачено відповідні обов'язкові платежі, пеню і штрафні санкції.

За таких обставин спроба розробників законопроекту розв'язати позначену злободенну проблему заслугоує на підтримку.

Свого часу одним із можливих варіантів розв'язання проблеми джерел сплати відповідних сум і способом легалізації усталеної практики, яка, на нашу думку, суперечить «букві» ч. 4 ст. 212 КК, ми називали викладення цієї кримінально-правової норми в такій редакції, яка б не конкретизувала суб'єкта внесення до бюджету сум несплачених податкових платежів, штрафних санкцій і пені [1, с. 361, 363]. Судячи з наукового висновку Київського національного університету імені Тараса Шевченка на законопроект, такий варіант не відкидається окремими науковцями, які водночас пропонують уточнити, що внесення коштів іншою юридичною чи фізичною особою в цьому разі не повинне суперечити закону.

Наразі більш прийнятним вважаємо інший підхід: удосконалена ч. 4 ст. 212 КК повинна містити окрему (альтернативну) вказівку на службу особу, яка вжила заходів щодо сплати підприємством, установою, організацією податків і зборів, штрафних санкцій і пені. У такий спосіб буде не тільки вирішено проблему погашення (у межах застосування кримінально-правового компромісу) податкового боргу за рахунок коштів не службової особи – суб'єкта злочину, а юридичної особи – платника податків і зборів, а й наголошено на тому, що для звільнення від кримінальної відповідальності винна особа мусить здійснити певні позитивні посткримінальні вчинки.

До речі, згідно з приміткою ст. 199 КК РФ, особа, яка вперше вчинила злочин, передбачений цією статтею (йдеться про ухилення від сплати податків і (або) зборів з організації), а також ст. 199-1 КК РФ (невиконання обов'язків податкового агента), звільняється від кримінальної відповідальності, якщо такою особою або організацією, ухилення від сплати податків і (або) зборів з якої інкримінується цій особі, повністю сплачені суми недоїмки й пені, а також сума штрафу в розмірі, визначеному Податковим кодексом РФ. Як бачимо, російський законо-

давець чітко фіксує в заохочувальній нормі, що, незважаючи на те що суб'єктом названих злочинів є певна фізична особа, сплатити за неї податкові внески, штрафи й пеню може і юридична особа.

Як слушно зауважується в науковому висновку Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого на законопроект, його формулювання про сплату коштів «будь-якою особою» не виключає випадки, коли сплата коштів здійснюється всупереч волі особи, яка вчинила злочин, передбачений ст. 212 або ст. 212 КК. Виходить, що це формулювання характеризує не поведінку особи, яка претендує на звільнення від кримінальної відповідальності та яка змінила своє ставлення до вчиненого, а поведінку сторонньої особи.

Варто брати до уваги й те, що у зв'язку з істотним зростанням величини суспільно небезпечних наслідків як об'єктивної ознаки злочинного ухилення від сплати податкових внесків усе більш проблематичним стає погашення податкового боргу за рахунок власних коштів службової особи підприємства, установи, організації, як цього прямо вимагає чинний кримінальний закон. Узагалі, розмірковуючи над удосконаленням ч. 4 ст. 212 КК, бажано визначитись із призначенням цієї норми. Причому «дух» кримінально-правового компромісу у сфері оподаткування доцільно визначати за допомогою не податкових приписів, а тих чинників, які спонукали законодавця включити до КК спеціальну заохочувальну норму, розраховану на ухилення від сплати податків і зборів. Податкові наслідки погашення податкового боргу юридичної особи за рахунок коштів службової особи у вигляді включення останніх до об'єкта оподаткування юридичної особи не повинні враховуватись під час з'ясування змісту ч. 4 ст. 212 КК як кримінально-правової норми.

Щодо «духу» кримінально-правового компромісу у сфері оподаткування, то тут, як видається, можливі варіанти:

1) згадана норма покликана передусім виконувати прагматичні завдання – наповнення бюджету коштами, «розвантаження» правоохоронних ресурсів держави, продовження нормальної фінансово-господарської діяльності платників податків тощо. У такому разі не має принципового значення, за рахунок чіх коштів погашено податковий борг, головне – результат. Однак логічним було б унесення відповідних сум юридичною особою, фінансові можливості якої є, як правило, більш потужними;

2) «карати гривнею» тих, хто вчинив злочинне ухилення від сплати податків і внесків і хто розраховує завдяки позитивній посткримінальній поведінці продемонструвати втрату суспільної безпеки своєї особи та, як наслідок, уникнути кримінально-правової репресії. За такого пріоритету має право на існування лише буквально прочитання ч. 4 ст. 212 КК – внесення коштів саме й тільки податковим злочинцем, і змінювати кримінальний закон у цій частині не потрібно.

До речі, якщо під час тлумачення ч. 4 ст. 212 КК керуватись тільки нормами податкового законодавства, то ми безпідставно відмовлятимемо в звільненні від кримінальної відповідальності службовій особі підприємства, яка за рахунок власних коштів і від свого імені до повідомлення їй про підозру погасила податковий борг як наслідок учиненого нею злочину, а також сплатила фінансові санкції й пеню, тоді як керівництво підприємства з тих чи інших причин не бажає повністю та оперативного розрахуватись із державою;

3) поєднувати перше і друге. За такого, вочевидь, найбільш прийнятного розуміння призначення ч. 4 ст. 212 КК вона потребує змін, які б допускали сплату податків і зборів, фінансових санкцій і пені за рахунок коштів як юридичної особи, так і її службової особи.

Проведене дослідження дає змогу зробити висновок про доцільність викладення ч. 4 ст. 212 КК в такій редак-

ції: «Особа, яка вперше вчинила злочин, передбачений цією статтею, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до повідомлення їй про підозру або не пізніше 10 календарних днів, наступних за днем вручення їй повідомлення про підозру, вона внесла до бюджету належні податки і збори, штрафні санкції та пеню, а також сприяла розкриттю й (або) розслідуванню злочину. Якщо злочин

учинено службовою особою, вона звільняється від кримінальної відповідальності й у тому разі, коли вжила заходів щодо внесення підприємством, установою, організацією, ухилення від сплати податків і зборів з якої (якої) інкримінується цій службовій особі, вказаних сум до бюджету». У подібному компромісному ключі пропоную викласти й ч. 4 ст. 212-1 КК України.

ЛІТЕРАТУРА

1. Дудоров О.О. Вибрані праці з кримінального права / О.О. Дудоров ; переднє слово д-ра юрид. наук, проф. В.О. Навроцького. – Луганськ : РВВ ЛДУВС ім. Е.О. Дідоренка, 2010. – 952 с.
2. Брич Л.П. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні : монографія / Л.П. Брич, В.О. Навроцький. – К. : Атіка, 2000. – 288 с.
3. Хавронюк М.І. Довідник з Особливої частини Кримінального кодексу України / М.І. Хавронюк. – К. : Істина, 2004. – 504 с.
4. Золотарьов А.І. Звільнення від кримінальної відповідальності, від покарання та його відбування за злочини у сфері господарської діяльності : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 / А.І. Золотарьов. – К., 2008. – 23 с.
5. Куцевич М.П. Напрями вдосконалення спеціальних різновидів звільнення від кримінальної відповідальності: в аспекті узгодження матеріального та процесуального права / М.П. Куцевич // Наше право. – 2013. – № 13. – С. 110–114.
6. Гуророва Н. Проблеми деленалізації злочинів проти державних фінансів / Н. Гуророва // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 114–118.
7. Филимонов В.Д. Охранительная функция уголовного права / В.Д. Филимонов. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. – 198 с.

УДК 343.8

НАУКОВІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ КРИМІНАЛЬНО-ВИКОНАВЧОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ THE SCIENTIFIC BASIS OF THE STUDY OF PENAL POLICY OF UKRAINE

Кутєпов М.Ю.,
к.ю.н., м.н.с.

*Науково-дослідний інститут вивчення проблем злочинності імені академіка В.В. Стайшиса
Національної академії правових наук України*

Кримінально-виконавча політика України є багатоаспектною сферою суспільного життя, що характеризується складністю структури й зв'язків, а також важливою складовою діяльності держави у галузі охорони правопорядку, захисту визначених Конституцією України основних соціально-політичних цінностей, охорони прав і свобод людини й громадянина. Тому до проблематики цього дослідження було включено не лише питання визначення поняття кримінально-виконавчої політики, а і її місця, принципів, завдань, структури, правових засад і механізму реалізації та реформування на сучасному етапі розвитку України.

Ключові слова: політика, кримінально-виконавча політика, кримінальні покарання, система, підхід, елемент, моделювання.

Уголовно-исполнительная политика Украины является многоаспектной сферой общественной жизни, которая характеризуется сложностью структуры и связей, а также важной составляющей деятельности государства в области охраны правопорядка, защиты определенных Конституцией Украины основных социально-политических ценностей, охраны прав и свобод человека и гражданина. Поэтому к проблематике этого исследования были включены не только вопросы определения понятия уголовно-исполнительной политики, но и ее места, принципов, задач, структуры, правовых основ и механизма реализации и реформирования на современном этапе развития Украины.

Ключевые слова: политика, уголовно-исполнительная политика, уголовные наказания, система, подход, элемент, моделирование.

Criminal Executive policy of Ukraine is a multidimensional public sphere that is characterized by complexity of structure and connections, important component of the state's activities in the field of law enforcement, protection of certain basic social and political values, protection human and civil rights and freedoms defined by the Constitution. Therefore, the problems of this study include not only questions of definition of the term «penal policy», but also its place, objectives, principles, structure, legal framework and mechanism of implementation and reform at the present stage of development of Ukraine.

Many modern researchers consider criminal executive policy as an integral part of the state's activities in the field of crime prevention, the essence of which is application of current system of criminal punishment. Its missions are protection of rights and legal interests of citizens, corporate bodies and state from criminal offenses; ensuring justice during criminal sentences' execution; resocialization of persons, serving the criminal punishments. Its underlying penal concept has philosophical and legal value, that focuses on optimal efficiency of the fight against crime with the help of the Institute of criminal responsibility.

The criminal executive policy is the overall direction of activities of state bodies, public institutions and individual citizens in the sphere of criminal sentences' execution.

The methodological basis of researching questions of criminal executive policy constitute the system's analysis during identification of the nature and content of the investigated policy, functional and structural approach for the selection of its elements and modeling during distillation of different essential characteristics of the general direction of the state bodies' activities, public institutions and individual citizens in the sphere of criminal sentences' execution.

Key words: policy, penal policy, criminal punishment, system, approach, element, modeling.

Існує велика кількість літератури, присвяченої визначенню поняття «кримінально-виконавча політика». Більшість сучасних дослідників визначилася з тим, що кримінально-виконавча політика – обов'язкова складова державної полі-

тики у боротьбі зі злочинністю шляхом застосування діючої в Україні системи кримінальних покарань. Цілями цієї політики є – захист прав і законних інтересів громадян, юридичних осіб і держави від злочинних посягань, забезпечення за-